SEJM
RZECZYPOSPOLITEJ POLSKIEJ
VIII kadencja
Prezes Rady Ministrów
RM-10-73-19

Druk nr 3517

Warszawa, 4 czerwca 2019 r.

Pan
Marek Kuchciński
Marszałek Sejmu
Rzeczypospolitej Polskiej

Szanowny Panie Marszałku

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

- Ordynacja podatkowa.

W załączeniu przedstawiam także opinię dotyczącą zgodności proponowanych regulacji z prawem Unii Europejskiej.

Jednocześnie informuję, że do prezentowania stanowiska Rządu w tej sprawie w toku prac parlamentarnych został upoważniony Minister Finansów.

Z poważaniem

Mateusz Morawiecki

/podpisano kwalifikowanym podpisem elektronicznym/

Projekt

U S T A W A

z dnia

Ordynacja podatkowa[1)]

DZIAŁ I

Przepisy ogólne

Rozdział 1

Przepisy wstępne

Art. 1. § 1. Ustawa zawiera przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące stosunki prawnopodatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi.

§ 2. Ustawa normuje również sposób wykonywania przez organy podatkowe obowiązku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 119 z 04.05.2016, str. 1, z późn. zm.[2)]), zwanego dalej „rozporządzeniem 2016/679".

§ 3. Wykonywanie obowiązku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, odbywa się niezależnie od obowiązków organów podatkowych przewidzianych w ustawie i nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych.

§ 4. Wystąpienie z żądaniem, o którym mowa w art. 18 ust. 1 rozporządzenia 2016/679, nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych.

Art. 2. § 1. Przepisy ustawy stosuje się do podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe.

§ 2. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy:

---

1) Niniejsza ustawa w zakresie swojej regulacji wdraża dyrektywę Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylającą dyrektywę 77/799/EWG (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, str. 1, Dz. Urz. UE L 50 z 23.02.2012, str. 58, Dz. Urz. UE L 359 z 16.12.2014, str. 1, Dz. Urz. UE L 332 z 18.12.2015, str. 1, Dz. Urz. UE L 146 z 03.06.2016, str. 8, Dz. Urz. UE L 342 z 16.12.2016, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 139 z 05.06.2018, str. 1) oraz dyrektywę Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiającą przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (Dz. Urz. UE L 193 z 19.07.2016, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 144 z 07.06.2017, str. 1).

2) Zmiana wymienionego rozporządzenia została ogłoszona w Dz. Urz. UE L127 z 23.05.2018, str. 2.

1) art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, z wyjątkiem art. 170 pkt 1, oraz działu IV rozdziału 10 stosuje się odpowiednio do opłat,
2) art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, z wyjątkiem art. 170 pkt 2, oraz działu IV rozdziału 10 stosuje się odpowiednio do niepodatkowych należności budżetowych

– do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe; w tym zakresie organom tym przysługują uprawnienia organów podatkowych.

§ 3. Przepisy ustawy stosuje się również do spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione w § 1, należących do właściwości organów podatkowych.

Art. 3. Obowiązek podatkowy wynika z ustaw podatkowych i powstaje w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Art. 4. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikający z obowiązku podatkowego, ciążący na podatniku, obowiązek zapłacenia na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy podatku na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego.

Art. 5. Podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych.

Art. 6. Opłatą jest publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw.

Art. 7. Niepodatkową należnością budżetową jest publicznoprawne świadczenie pieniężne, niebędące podatkiem ani opłatą, na rzecz państwa, województwa, powiatu albo gminy, wynikające z ustaw, w szczególności należność wynikająca z odpowiedzialności płatnika, inkasenta lub osoby trzeciej.

Art. 8. Podatnikiem jest ten, na kim ciąży obowiązek podatkowy.

Art. 9. Płatnikiem jest ten, na kim ciąży wynikający z ustaw podatkowych obowiązek obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Art. 10. Inkasentem jest ten, na kim ciąży wynikający z przepisów prawa podatkowego obowiązek pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu.

Art. 11. Następcą prawnym jest ten, kto na zasadach wynikających z ustawy wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki.

Art. 12. Osobą trzecią jest ten, kto na zasadach wynikających z ustawy odpowiada za zaległości podatkowe podatnika, płatnika, inkasenta lub za zaległości podatkowe przejęte przez następcę prawnego.

Art. 13. Ilekroć w ustawie jest mowa o:

1) adresie elektronicznym – rozumie się przez to adres umożliwiający doręczenie dokumentu elektronicznego przy użyciu portalu podatkowego albo systemu teleinformatycznego służącego do obsługi doręczeń, wykorzystywanego przez organ podatkowy;
2) cenie transferowej – rozumie się przez to cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.[3)]) oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 865 i 1018);
3) decyzji wymiarowej – rozumie się przez to decyzję:
   a) ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego,
   b) określającą wysokość zobowiązania podatkowego, kwotę podatku lub orzekającą o braku zobowiązania,
   c) o braku zobowiązania podatkowego oraz określającą wysokość dochodu, przychodu lub zysku,
   d) określającą wysokość straty,
   e) określającą prawidłową wysokość kwoty zwrotu podatku, kwoty podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia, kwoty nadwyżki wpłat do rozliczenia lub kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych,
   f) określającą wysokość zaległości podatkowej,
   g) określającą wysokość odsetek za zwłokę,
   h) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
   i) określającą wysokość zobowiązania podatkowego ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik,

---

[3)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1540, 1552, 1629, 1669, 1693, 2073, 2126, 2159, 2192, 2193, 2215, 2242, 2244, 2245, 2246, 2429 i 2529 oraz z 2019 r. poz. 29, 271, 303, 752 i 1018.

j) o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej,

k) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego,

l) dotyczącą zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści,

m) inną, przewidzianą w przepisach prawa podatkowego, dotyczącą wysokości zobowiązania podatkowego lub kwoty podatku;

4) deklaracjach – rozumie się przez to również zeznania, wykazy, zestawienia, zgłoszenia, oświadczenia, zawiadomienia oraz informacje, w tym informacje zastępcze, do których składania są obowiązani, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy lub inne podmioty;

5) dokumencie elektronicznym – rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 35 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz. Urz. UE L 257 z 28.08.2014, str. 73);

6) działalności gospodarczej – rozumie się przez to działalność, o której mowa w art. 3 oraz w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, 1479, 1629, 1633 i 2212);

7) korzyści podatkowej – rozumie się przez to:

a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości,

b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,

c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku,

d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a;

8) księgach podatkowych – rozumie się przez to księgi rachunkowe, podatkową księgę przychodów i rozchodów, ewidencje oraz rejestry, do których prowadzenia, do celów podatkowych, na podstawie odrębnych przepisów, są obowiązani podatnicy lub inne podmioty;

9) podatkach – rozumie się przez to również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty lub na niepodatkowe należności budżetowe;

10) podmiocie krajowym – rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
11) podmiocie zagranicznym – rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
12) portalu podatkowym – rozumie się przez to system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu pomiędzy organami podatkowymi a zobowiązanymi, w szczególności do składania deklaracji, wniosków i innych dokumentów oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
13) pracowniku – rozumie się przez to osobę zatrudnioną w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonariusza pełniącego służbę w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz pracownika urzędu obsługującego organ podatkowy;
14) przedsiębiorstwie w spadku – rozumie się przez to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz. U. poz. 1629);
15) przepisach prawa podatkowego – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących spraw z zakresu prawa podatkowego, przepisy prawa Unii Europejskiej dotyczące spraw z zakresu prawa podatkowego, ustaw podatkowych, aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych, a także aktów prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego dotyczących spraw z zakresu prawa podatkowego;
16) roku podatkowym – rozumie się przez to rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej;

17) samorządowym organie podatkowym – rozumie się przez to wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa;
18) systemie teleinformatycznym administracji podatkowej – rozumie się przez to system teleinformatyczny administracji skarbowej lub system teleinformatyczny obsługujący organ podatkowy;
19) środkach ograniczających umowne korzyści – rozumie się przez to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów;
20) ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, oraz innych odliczeń stanowiących element konstrukcji tego podatku;
21) ustawach podatkowych – rozumie się przez to ustawy dotyczące podatków, określające podmiot opodatkowania, przedmiot opodatkowania, obowiązek podatkowy, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, tryb i warunki płatności oraz regulujące prawa i obowiązki zobowiązanych lub kompetencje organów podatkowych;
22) zarządzie sukcesyjnym – rozumie się przez to zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej;
23) zobowiązanym – rozumie się przez to podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego;
24) zwrocie podatku – rozumie się przez to zwrot różnicy podatku lub zwrot podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, a także inne przypadki zwrotu podatku przewidziane w przepisach prawa podatkowego.

Rozdział 2

Zasady ogólnego prawa podatkowego

Art. 14. Organy podatkowe działają na podstawie i w granicach prawa.

Art. 15. Treść przepisów prawa podatkowego ustala się z uwzględnieniem konstrukcji podatku, którego przepisy te dotyczą.

Art. 16. Organy podatkowe udzielają zobowiązanemu informacji i wspierają go w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu jego obowiązków i korzystaniu z praw wynikających z przepisów prawa podatkowego.

Art. 17. W zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego zobowiązany współdziała z organami podatkowymi.

Art. 18. Niedające się usunąć wątpliwości co do treści normy prawnej rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego.

Art. 19. § 1. Organy podatkowe działają w sposób budzący zaufanie oraz kierują się zasadami bezstronności i równego traktowania zobowiązanych.

§ 2. Organy podatkowe kierują się w swoich działaniach zasadą zaufania do zobowiązanego, zakładając, że działa on uczciwie i zgodnie z prawem.

Art. 20. Organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym.

Art. 21. § 1. Organy podatkowe podejmują tylko takie działania nakładające obowiązki na zobowiązanego lub ograniczające jego prawa, które umożliwiają osiągnięcie celu ustawowego, są niezbędne do jego osiągnięcia i przynoszą rezultaty współmierne do nałożonych na zobowiązanego obowiązków lub ograniczenia jego praw.

§ 2. Organy podatkowe podejmują te działania umożliwiające osiągnięcie celu ustawowego, które są najmniej uciążliwe dla zobowiązanego.

Art. 22. § 1. Organy podatkowe działają w sposób celowy i efektywny.

§ 2. Organy podatkowe mogą odstąpić od dokonania wymaganej przez przepis prawa podatkowego czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem, że nie ogranicza to praw zobowiązanego i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków.

Art. 23. § 1. Organy podatkowe podejmują działania niezbędne dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w terminie.

§ 2. Jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego.

§ 3. Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli:

1) wynik postępowania ma wpływ na interesy innych osób;

2) przepisy odrębne wymagają od strony wykazania określonych faktów.

Art. 24. § 1. Organy podatkowe działają wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do załatwienia sprawy.

§ 2. Sprawy, które nie wymagają zbierania dowodów, informacji lub wyjaśnień, są załatwiane niezwłocznie.

Art. 25. Organy podatkowe żądają tylko tych informacji, dokumentów i innych dowodów, do których nie mają dostępu, a które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy.

Art. 26. Organy podatkowe wyważają słuszny interes zobowiązanego oraz interes publiczny.

Art. 27. Organy podatkowe zapewniają zobowiązanemu czynny udział w trakcie załatwiania sprawy.

Art. 28. § 1. Organy podatkowe wyjaśniają zobowiązanemu zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwianiu sprawy, dążąc do dobrowolnego wykonania przez niego obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego.

§ 2. Organy podatkowe zmierzają do załatwienia sprawy w porozumieniu z zobowiązanym.

Art. 29. Sprawy podatkowe są załatwiane pisemnie, w tym w postaci elektronicznej, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

Art. 30. Postępowanie podatkowe jest jawne wyłącznie dla stron, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej.

Art. 31. Postępowanie podatkowe jest dwuinstancyjne.

Art. 32. Decyzje, od których nie służy odwołanie w postępowaniu podatkowym, są ostateczne. Uchylenie lub zmiana tych decyzji, stwierdzenie ich nieważności oraz wznowienie postępowania mogą nastąpić tylko w przypadkach przewidzianych w ustawach.

Rozdział 3

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania

Art. 33. § 1. Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy

podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania).

§ 2. W sytuacji, o której mowa w § 1, skutki podatkowe czynności określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej.

§ 3. Za odpowiednią uznaje się czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania.

§ 4. Jeżeli w toku postępowania strona wskaże czynność odpowiednią, skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano tej czynności.

§ 5. Przepisy § 2–4 nie mają zastosowania, jeżeli okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności, o której mowa w § 1. W takiej sytuacji skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki istniałby, gdyby czynności nie dokonano.

§ 6. Jeżeli korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności, o której mowa w § 1, w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania. Przepisów § 2–5 nie stosuje się.

§ 7. Jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 140 § 4, w całości uwzględnia ocenę prawną organu podatkowego związaną z unikaniem opodatkowania, zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 389 § 3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Art. 34. § 1. Sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

§ 2. Na ocenę, że sposób działania był sztuczny, może wskazywać w szczególności występowanie:

1) nieuzasadnionego dzielenia operacji lub
2) angażowania podmiotów pośredniczących mimo braku uzasadnienia ekonomicznego lub gospodarczego, lub
3) elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed dokonaniem czynności, lub
4) elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących, lub
5) ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, iż działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania, lub
6) sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych, lub
7) zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej niewynikającej bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty, lub
8) angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 23v ust. 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11j ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Art. 35. Przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę.

Art. 36. Decyzji z zastosowaniem art. 33 nie wydaje się:

1) w stosunku do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą – w zakresie objętym opinią, do czynności dokonanych do dnia doręczenia uchylenia lub zmiany opinii;
2) w podatku od towarów i usług oraz w sprawach opłat i niepodatkowych należności budżetowych;
3) w stosunku do podmiotu, który zawarł porozumienie podatkowe, o którym mowa w art. 639 pkt 3, w zakresie objętym tym porozumieniem.

Art. 37. W rozumieniu niniejszego rozdziału czynność oznacza także zespół powiązanych ze sobą czynności, dokonanych przez te same bądź różne podmioty.

Rozdział 4

Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 38. Określony w ustawie wymóg pisemności uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny zawierający tekst został opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym , lub w inny sposób określony w odrębnych przepisach.

Art. 39. § 1. Organ podatkowy doręcza pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej na zasadach określonych w rozdziale 3 działu III.

§ 2. Organ podatkowy może wystąpić do zobowiązanego lub zainteresowanego o wyrażenie zgody na doręczanie pism w postaci elektronicznej we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ.

§ 3. W wystąpieniu, o którym mowa w § 2, organ podatkowy poucza o skutkach prawnych wynikających z wyrażenia tej zgody.

§ 4. Do wystąpienia, o którym mowa w § 2, nie stosuje się przepisów art. 344 § 4 i art. 345.

§ 5. Przepisu § 2 nie stosuje się do podmiotów wymienionych w art. 331 § 4, 5 i 7, którym pisma doręcza się za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 6. Przepisów § 1–4 nie stosuje się do podmiotów, o których mowa w art. 70, w przypadku nadania im uprawnień organów podatkowych.

Art. 40. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych zapewnia funkcjonowanie portalu podatkowego i jest administratorem danych zobowiązanych oraz zainteresowanych korzystających z tego portalu.

§ 2. Uwierzytelnianie zobowiązanych i zainteresowanych na portalu podatkowym wymaga użycia danych weryfikowanych za pomocą kwalifikowanego certyfikatu podpisu elektronicznego, jeżeli te dane pozwalają na identyfikację i uwierzytelnienie wymagane w celu realizacji usługi online, profilu zaufanego albo innego środka identyfikacji elektronicznej, wydanego w systemie identyfikacji elektronicznej przyłączonym do węzła krajowego identyfikacji elektronicznej, o którym mowa w art. 21a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 5

września 2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (Dz. U. z 2019 r. poz. 162), adekwatnie do poziomu bezpieczeństwa środka identyfikacji elektronicznej wymaganego dla usług świadczonych w portalu podatkowym.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zakres i warunki korzystania z portalu podatkowego, mając na względzie potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w deklaracjach, wnioskach i innych dokumentach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, inny sposób uwierzytelniania na portalu podatkowym niż przewidziany w § 2, mając na względzie potrzebę upowszechniania kontaktów z organami podatkowymi za pośrednictwem portalu podatkowego oraz konieczność zapewnienia bezpieczeństwa, poufności i pewności w procesie identyfikacji.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje spraw, które mogą być załatwiane z wykorzystaniem portalu podatkowego, mając na względzie potrzebę stopniowego upowszechniania elektronicznej postaci kontaktów z organami podatkowymi oraz charakter tych spraw.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, wskazać organy podatkowe, które załatwiają sprawy z wykorzystaniem portalu podatkowego, mając na względzie usprawnienie pracy urzędów oraz obsługi zobowiązanych i zainteresowanych.

Art. 41. § 1. W przypadku pism wydanych w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego administracji podatkowej, które zostały opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, można doręczyć wydruk pisma uzyskanego z tego systemu odzwierciedlający treść tego pisma, jeżeli adresat nie wnosił o doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub nie wyraził zgody na doręczanie pism w taki sposób.

§ 2. Wydruk pisma, o którym mowa w § 1, zawiera:

1) informację, że pismo zostało wydane w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego administracji podatkowej i opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, ze wskazaniem imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego osoby, która je podpisała;
2) identyfikator tego pisma, nadawany przez system teleinformatyczny administracji podatkowej.

§ 3. Wydruk pisma, o którym mowa w § 1, może zawierać mechanicznie odtwarzany podpis osoby, która podpisała pismo.

§ 4. Wydruk pisma, o którym mowa w § 1, stanowi dowód tego, co zostało stwierdzone w piśmie wydanym w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego administracji podatkowej.

§ 5. Przepisy § 1–4 stosuje się odpowiednio w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz w przypadku doręczania pisma w siedzibie organu podatkowego lub w miejscu prowadzenia kontroli podatkowej pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym.

Art. 42. § 1. Jeżeli zobowiązany lub zainteresowany nie może uzyskać w postaci elektronicznej zaświadczenia lub innego dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 700, 730 i 848), jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, może złożyć elektroniczną kopię takiego dokumentu, po uwierzytelnieniu jej przez wnoszącego, przy użyciu kwalifikowanego podpisu elektronicznego, podpisu zaufanego albo podpisu osobistego.

§ 2. Organ podatkowy może żądać przedłożenia oryginału zaświadczenia, innego dokumentu lub potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 1, jeżeli złożona kopia nie pozwala na weryfikację jego autentyczności oraz integralności lub jest to uzasadnione innymi okolicznościami.

§ 3. Podmioty wymienione w § 1 przechowują zaświadczenie, inny dokument lub potwierdzenie uiszczenia opłat i kosztów postępowania, o których mowa w § 1, do czasu upływu terminu przedawnienia ich poboru.

Art. 43. § 1. Pełnomocnik będący adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym jest obowiązany do posiadania adresu elektronicznego i udostępniania tego adresu organom podatkowym.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do podatnika czynnego podatku od towarów i usług oraz przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorcy.

Oddział 2

Składanie deklaracji, wniosków i innych dokumentów

Art. 44. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, deklaracje mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Organ podatkowy, elektroniczna skrzynka podawcza systemu teleinformatycznego administracji podatkowej lub portal podatkowy potwierdzają, w postaci dokumentu elektronicznego, złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 45. Deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej zawiera:

1) dane w ustalonym formacie elektronicznym, zawarte we wzorze deklaracji określonym w odrębnych przepisach;
2) podpis elektroniczny.

Art. 46. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, żądania, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia (wnioski) oraz inne dokumenty, mogą być składane w postaci elektronicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy.

§ 2. Wnioski oraz inne dokumenty są składane przez organy administracji publicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego, chyba że wystąpią problemy techniczne uniemożliwiające ich złożenie w tej postaci. W takim przypadku wnioski oraz inne dokumenty składa się w postaci innej niż elektroniczna.

§ 3. Wnioski składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej zawierają tekst, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

§ 4. Wnioski oraz inne dokumenty składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w inny sposób niż przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy nie wywołują skutków prawnych, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej. W takim przypadku organ podatkowy zawiadamia składającego wniosek lub inny dokument o bezskuteczności czynności i informuje o zasadach składania wniosków i innych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 5. Wniosek oraz inny dokument składane w postaci elektronicznej powinny:

1) być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym, podpisem osobistym albo w inny sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 47 § 1;

2) zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze wniosku lub dokumentu określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy nakazują składanie wniosków lub dokumentów według określonego wzoru;
3) zawierać adres elektroniczny składającego wniosek lub dokument.

§ 6. Jeżeli wniosek lub inny dokument składany za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie zawiera adresu elektronicznego lub zawiera błędny adres elektroniczny, organ podatkowy przyjmuje, że właściwym jest adres elektroniczny, z którego nadano wniosek lub inny dokument, z zastrzeżeniem art. 56 § 4.

§ 7. Jeżeli wniosek lub inny dokument złożony w inny sposób, niż za pomocą środków komunikacji elektronicznej zawiera żądanie, o którym mowa w art. 333 § 1 pkt 2, jednakże nie zawiera adresu elektronicznego lub zawiera błędny adres elektroniczny, doręczenie pism następuje na adres wskazany zgodnie z art. 366 § 2, przy czym w pierwszym piśmie poucza się o obowiązku podania adresu elektronicznego w żądaniu doręczania pism środkami komunikacji elektronicznej.

§ 8. W przypadku złożenia wniosku lub innego dokumentu w postaci elektronicznej, organ podatkowy jest obowiązany potwierdzić jego złożenie przez doręczenie urzędowego poświadczenia odbioru na wskazany przez składającego adres elektroniczny.

Art. 47. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia:
1) sposób przesyłania deklaracji, wniosków i innych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
2) rodzaje podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne rodzaje deklaracji, wniosków lub innych dokumentów.

§ 2. Wydając rozporządzenie, o którym mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględni:
1) potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w deklaracjach, wnioskach i innych dokumentach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem;
2) limity wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku wynikających z deklaracji i rodzaj podatku, którego dotyczy deklaracja, a także wymagania dla poszczególnych rodzajów podpisu elektronicznego, w szczególności dotyczące weryfikacji podpisu i kwalifikowanych elektronicznych znaczników czasu.

Art. 48. § 1. Jeżeli przepis prawa wymaga złożenia deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających dokonanie tych czynności za pomocą środków komunikacji elektronicznej, deklaracje, wnioski lub inne dokumenty składa się w postaci innej niż elektroniczna, chyba że istota czynności wyklucza tę formę komunikacji.

§ 2. Jeżeli z przyczyn technicznych niezależnych od składającego nie jest możliwe złożenie deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej w wymaganym terminie, przepis art. 126 stosuje się odpowiednio.

Art. 49. § 1. Organ podatkowy może przekształcać postać złożonych deklaracji, wniosków oraz innych dokumentów do:

1) postaci elektronicznej, poprzez sporządzenie odwzorowania cyfrowego z zachowaniem wymogów określonych w przepisach dotyczących archiwów;
2) postaci papierowej, poprzez sporządzenie uwierzytelnionego wydruku; przepisy wydane na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne stosuje się odpowiednio.

§ 2. Odwzorowanie cyfrowe jest dokumentem elektronicznym będącym kopią elektroniczną deklaracji, wniosku lub innego dokumentu, złożonych w organie podatkowym w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego administracji podatkowej w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych.

§ 3. Uwierzytelniony wydruk oraz odwzorowanie cyfrowe, sporządzone zgodnie z § 1, są równoważne pod względem skutków prawnych deklaracji, wnioskowi lub innemu dokumentowi, sporządzonym odpowiednio w postaci elektronicznej lub w postaci papierowej.

§ 4. Przepis § 3 nie wyłącza możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko odwzorowaniu cyfrowemu oraz uwierzytelnionemu wydrukowi.

§ 5. Wydruk odwzorowania cyfrowego zawiera nadawany przez system teleinformatyczny administracji podatkowej identyfikator deklaracji, wniosku lub innego dokumentu, złożonych do organu podatkowego w postaci innej niż elektroniczna oraz wprowadzonych do systemu teleinformatycznego administracji podatkowej.

Rozdział 5

Reprezentacja i pełnomocnictwo

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 50. § 1. Osoba fizyczna może podejmować działania w zakresie prawa podatkowego, jeżeli ma pełną zdolność do czynności prawnych.

§ 2. Osoba fizyczna niemająca pełnej zdolności do czynności prawnych może podejmować działania w zakresie prawa podatkowego przez przedstawiciela ustanowionego na podstawie przepisów prawa cywilnego.

Art. 51. Osoba prawna oraz jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej może podejmować działania w zakresie prawa podatkowego przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartych na niej statucie lub umowie.

Art. 52. § 1. Jeżeli dla osoby fizycznej niemającej zdolności do czynności prawnych lub dla osoby nieobecnej nie został wyznaczony kurator, organ podatkowy składa do sądu wniosek o ustanowienie kuratora dla tej osoby.

§ 2. Jeżeli osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej nie może podejmować działań w zakresie prawa podatkowego, wskutek braku powołanych do tego organów, organ podatkowy składa do sądu wniosek o ustanowienie kuratora.

§ 3. Organ podatkowy, na wniosek którego sąd ustanowił kuratora, niezwłocznie informuje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o treści postanowienia sądu o ustanowieniu kuratora.

Art. 53. § 1. Prawa i obowiązki podatnika oraz płatnika będącego przedsiębiorstwem w spadku, w przypadku gdy na mocy ustaw podatkowych podlega obowiązkowi podatkowemu, w okresie od dnia ustanowienia do dnia wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego wykonuje zarządca sukcesyjny.

§ 2. W okresie od chwili śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, a także w okresie od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić tę funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego prawa i obowiązki podatnika oraz płatnika, o których mowa w § 1, wykonują osoby, o których mowa w art. 14

ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, dokonujące czynności, o których mowa w art. 13 tej ustawy.

Art. 54. § 1. Zobowiązany i zainteresowany może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jego osobistego działania.

§ 2. Pełnomocnictwo może być ogólne, szczególne, do doręczeń w kraju, szczególne tymczasowe oraz do podpisywania deklaracji.

§ 3. Pełnomocnictwo w postaci elektronicznej opatruje się kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

§ 4. Adwokat, radca prawny i doradca podatkowy mogą sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. Organ podatkowy może w razie wątpliwości zażądać urzędowego poświadczenia podpisu mocodawcy.

§ 5. Jeżeli odpis pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie zostały sporządzone w postaci elektronicznej, ich uwierzytelnienia dokonuje się, opatrując odpisy kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym. Odpisy pełnomocnictwa lub odpisy innych dokumentów wykazujących umocowanie uwierzytelniane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

Art. 55. § 1. Pełnomocnikiem może być osoba fizyczna mająca pełną zdolność do czynności prawnych.

§ 2. W kwestiach mniejszej wagi organ podatkowy może nie żądać pełnomocnictwa, jeżeli pełnomocnikiem jest małżonek, a nie ma wątpliwości co do istnienia i zakresu jego upoważnienia.

Art. 56. § 1. W pełnomocnictwie wskazuje się dane identyfikujące mocodawcę, w tym jego identyfikator podatkowy, dane identyfikujące pełnomocnika, w tym jego identyfikator podatkowy, a w przypadku adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego – także jego adres elektroniczny.

§ 2. W przypadku gdy pełnomocnikiem jest nierezydent, w pełnomocnictwie wskazuje się identyfikator podatkowy, numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość oraz adres pełnomocnika do doręczeń w kraju. W przypadku gdy pełnomocnik nie posiada identyfikatora podatkowego, ma on obowiązek wskazać numer służący do identyfikacji

dla celów podatkowych nadany w jego państwie. Pełnomocnik ten ma również obowiązek wskazać swój adres elektroniczny.

§ 3. Jeżeli pełnomocnictwa udziela osoba, która nie może się podpisać, pełnomocnictwo zgłasza się ustnie do protokołu albo pełnomocnictwo podpisuje za taką osobę osoba przez nią upoważniona, z podaniem przyczyny, z powodu której osoba ta sama się nie podpisała.

§ 4. W przypadku niepodania przez pełnomocnika adresu elektronicznego zgodnie z § 1 lub podania błędnego adresu elektronicznego, przepisy art. 367 § 1 i 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 57. § 1. Ustanawiając więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie, zobowiązany wskazuje organowi jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń.

§ 2. Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, który wypowiedział pełnomocnictwo, jest obowiązany działać za zobowiązanego jeszcze przez dwa tygodnie od wypowiedzenia, chyba że mocodawca zwolni go od tego obowiązku.

§ 3. Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli mimo wypowiedzenia pełnomocnictwa w sprawie są ustanowieni inni pełnomocnicy.

Art. 58. Organ podatkowy w razie potrzeby dołącza do akt sprawy wydruk pełnomocnictwa ogólnego lub szczególnego udzielonego w postaci elektronicznej oraz zawiadomienia o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa. Zgodność wydruku z dokumentem elektronicznym potwierdza, w formie adnotacji, pracownik, który dokonał wydruku.

Art. 59. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) wzór pełnomocnictwa ogólnego i wzór zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa, obejmujący dane identyfikujące mocodawcę i pełnomocnika,
2) wzór pełnomocnictwa szczególnego oraz wzór pełnomocnictwa do doręczeń w kraju, a także wzór zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw, umożliwiający wskazanie zakresu pełnomocnictwa oraz dane identyfikujące mocodawcę i pełnomocnika

– mając na celu uproszczenie zgłaszania, zmiany, odwołania lub wypowiedzenia pełnomocnictwa.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania, w postaci elektronicznej, pełnomocnictwa ogólnego, pełnomocnictwa szczególnego oraz pełnomocnictwa do doręczeń w kraju, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 60. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale przepisy ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz.U. z 2018 r. poz. 1025, 1104, 1629, 2073 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 80) oraz ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. – Kodeks postępowania cywilnego (Dz.U. z 2018 r. poz. 1360, z późn. zm.[4)]) stosuje się odpowiednio.

Oddział 2

Pełnomocnictwo ogólne

Art. 61. § 1. Pełnomocnictwo ogólne upoważnia do działania w sprawach podatkowych należących do właściwości organów podatkowych.

§ 2. Za pełnomocnika ogólnego zobowiązanego w sprawach podatkowych uznaje się kuratora wyznaczonego przez sąd na wniosek organu podatkowego, o którym mowa w art. 52.

§ 3. Pełnomocnictwo ogólne oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zgłasza mocodawca, wyłącznie w postaci elektronicznej, według określonego wzoru, do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego, jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie, w postaci elektronicznej, pełnomocnictwo składa się w postaci papierowej według określonego wzoru.

§ 4. Informacje o udzieleniu pełnomocnictwa, o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu Szef Krajowej Administracji Skarbowej umieszcza w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych, zwanym dalej „Centralnym Rejestrem”.

§ 5. Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy mogą sami zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego oraz zawiadamiać o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku działania w imieniu mocodawcy.

[4)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1467, 1499, 1544, 1629, 1637,1693, 2385 i 2432 oraz z 2019 r. poz. 55 i 60.

§ 6. W przypadku, o którym mowa w art. 56 § 3, pełnomocnictwo ogólne, zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zgłasza pełnomocnik, a w przypadku zgłoszenia pełnomocnictwa ustnie do protokołu – organ podatkowy.

Art. 62. § 1. Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru.

§ 2. Pełnomocnik ogólny ma obowiązek zawiadomić o zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń lub adresu elektronicznego. Zawiadomienie o zmianie pełnomocnictwa w zakresie adresu jest składane do Centralnego Rejestru.

§ 3. W razie niedopełnienia przez pełnomocnika ogólnego obowiązku przewidzianego w § 2 pisma uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem. Przepisy art. 334 § 2 oraz art. 345 § 3 stosuje się.

Art. 63. § 1. Centralny Rejestr jest prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Dostęp do Centralnego Rejestru mają organy podatkowe.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wyznaczyć, w drodze rozporządzenia, organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie prowadzenia Centralnego Rejestru, mając na celu zapewnienie sprawnego funkcjonowania tego rejestru.

Oddział 3

Pełnomocnictwo szczególne

Art. 64. § 1. Pełnomocnictwo szczególne upoważnia do działania we wskazanej sprawie podatkowej należącej do właściwości organu podatkowego. Pełnomocnictwo szczególne obejmuje z mocy prawa także upoważnienie do działania w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, kosztów postępowania i kary porządkowej.

§ 2. Pełnomocnictwo szczególne upoważniające do działania w sprawie czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej, upoważnia także do działania w postępowaniu podatkowym dotyczącym tej samej sprawy co czynności sprawdzające lub kontrola podatkowa, jeżeli z treści pełnomocnictwa nie wynika nic innego.

§ 3. Pełnomocnictwo szczególne może być udzielone na piśmie, w tym w postaci elektronicznej, lub zgłoszone ustnie do protokołu.

§ 4. Pełnomocnictwo szczególne udzielone na piśmie oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu składa się, według określonego wzoru, do akt sprawy, w oryginale lub jego notarialnie poświadczony odpis. W przypadku braku złożenia pełnomocnictwa według określonego wzoru przepisy art. 367 § 1 i 6 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Pełnomocnik może okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienie o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy.

§ 6. Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa szczególnego wywiera skutek od dnia zawiadomienia organu podatkowego.

Oddział 4

Pełnomocnictwo do doręczeń w kraju

Art. 65. § 1. Strona postępowania ma obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju, jeżeli nie ustanawia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego oraz, gdy:

1) zmienia adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej;
2) nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i składa w kraju wniosek o wszczęcie postępowania lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli doręczanie pism stronie postępowania następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 3. W razie niedopełnienia przez stronę postępowania obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju pismo uznaje się za doręczone pod dotychczasowym adresem, a organ podatkowy pozostawia pismo w aktach sprawy.

§ 4. Do pełnomocnictwa do doręczeń w kraju stosuje się przepisy dotyczące pełnomocnictwa szczególnego.

§ 5. Przepisy § 1–4 stosuje się odpowiednio do podatnika podatku rolnego, leśnego lub od nieruchomości, który złożył deklarację.

Oddział 5

Pełnomocnictwo szczególne tymczasowe

Art. 66. § 1. W sprawie niecierpiącej zwłoki organ podatkowy wyznacza dla osoby nieobecnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu ustanowienia przez sąd kuratora dla osoby nieobecnej.

§ 2. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym może być w pierwszej kolejności wyznaczony przez organ podatkowy członek rodziny osoby nieobecnej, jeżeli wyrazi na to zgodę, a w przypadku braku takiej zgody adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 68 § 1 lub 2.

Art. 67. § 1. W przypadku niemożności wszczęcia postępowania lub prowadzenia postępowania wobec osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z powodu braku powołanych do tego organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw, organ podatkowy wyznacza dla tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej tymczasowego pełnomocnika szczególnego upoważnionego do działania do czasu ustanowienia kuratora przez sąd.

§ 2. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym jest adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy wyznaczony w trybie art. 68 § 1 lub 2.

Art. 68. § 1. O wyznaczenie doradcy podatkowego jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego organ podatkowy zwraca się do Krajowej Rady Doradców Podatkowych. Jeżeli doradca podatkowy ustanowiony w ten sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego, Krajowa Rada Doradców Podatkowych, na wniosek ustanowionego doradcy podatkowego, wyznaczy w razie potrzeby doradcę podatkowego z innej miejscowości.

§ 2. O wyznaczenie adwokata lub radcy prawnego jako tymczasowego pełnomocnika szczególnego organ podatkowy zwraca się do okręgowej rady adwokackiej lub okręgowej izby radców prawnych właściwej dla siedziby organu podatkowego. Jeżeli adwokat lub radca prawny ustanowiony w ten sposób ma podjąć czynności poza siedzibą organu podatkowego, Naczelna Rada Adwokacka lub Krajowa Rada Radców Prawnych, na wniosek ustanowionego adwokata lub radcy prawnego, wyznaczy w razie potrzeby adwokata lub radcę prawnego z innej miejscowości.

§ 3 . Do ustalenia wynagrodzenia oraz kosztów adwokata, ustanowionego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, stosuje się odpowiednio przepisy o kosztach pomocy prawnej

udzielonej przez adwokata z urzędu, wydane na podstawie art. 29 ust. 2 ustawy z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2018 r. poz. 1184, 1467, 1669 i 2193 oraz z 2019 r. poz. 730), radcy prawnego, ustanowionego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, stosuje się odpowiednio przepisy o kosztach pomocy prawnej udzielonej przez radcę prawnego z urzędu, wydane na podstawie art. 22^3 ust. 2 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2115 i 2193 oraz z 2019 r. poz. 730) oraz doradcy podatkowego, ustanowionego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, stosuje się odpowiednio przepisy o kosztach pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu, wydane na podstawie art. 41b ust. 2 ustawy z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 283 i 730).

Rozdział 6

Organy podatkowe i ich właściwość

Oddział 1

Organy podatkowe

Art. 69. § 1 Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest:

1) naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa – jako organ pierwszej instancji;
2) naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 poz. 768 i 730);
3) dyrektor izby administracji skarbowej – jako organ:
   a) odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego, z zastrzeżeniem pkt 2,
   b) pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów,
   c) odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;
4) samorządowe kolegium odwoławcze – jako organ odwoławczy od decyzji:
   a) samorządowego organu podatkowego,
   b) wydanej przez ten organ w pierwszej instancji.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym – jako organ:

1) pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania, zmiany lub uchylenia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia – z urzędu;
2) właściwy w sprawach uprzednich porozumień cenowych;

3) właściwy w sprawach zmiany lub uchylenia interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w przypadkach, o których mowa w art. 568;
4) właściwy w sprawach przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych;
5) właściwy w sprawach opinii zabezpieczających;
6) właściwy w sprawach, o których mowa w art. 594 § 1 i 8;
7) właściwy w sprawach dotyczących informacji o schematach podatkowych;
8) odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji;
9) właściwy do wydania opinii w sprawie zasadności zawarcia umowy podatkowej;
10) właściwy do realizacji zadań wynikających ze współdziałania, o którym mowa w dziale IV rozdziale 5;
11) właściwy w sprawach określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

§ 3. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 558 § 1 i art. 569.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym – jako organ właściwy w sprawach, o których mowa w art. 504, w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego i objaśnień podatkowych, o których mowa w art. 545 § 1, oraz informacji ogólnych, o których mowa w art. 546 § 1.

§ 5. W zakresie rozstrzygania spraw podatkowych uprawnienia naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej, jako organu podatkowego, przysługują także radcy skarbowemu, wykonującemu czynności orzecznicze w tym organie.

§ 6. Organem podatkowym wyższego stopnia jest dla:
1) naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego – dyrektor izby administracji skarbowej;
2) dyrektora izby administracji skarbowej i dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
3) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – minister właściwy do spraw finansów publicznych;
4) samorządowego organu podatkowego – samorządowe kolegium odwoławcze;
5) ministra właściwego do spraw finansów publicznych – minister właściwy do spraw finansów publicznych.

Art. 70. Rada Ministrów może, w drodze rozporządzenia, nadać uprawnienia organów podatkowych:

1) Szefowi Agencji Wywiadu,
2) Szefowi Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego,
3) Szefowi Centralnego Biura Antykorupcyjnego,
4) Szefowi Służby Wywiadu Wojskowego,
5) Szefowi Służby Kontrwywiadu Wojskowego

– jeżeli jest to uzasadnione ochroną informacji niejawnych i wymogami bezpieczeństwa państwa.

Art. 71. Minister właściwy do spraw finansów publicznych sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych.

Art. 72. § 1. Organ podatkowy może pisemnie upoważnić pracownika do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie, a w szczególności do wydawania decyzji, postanowień, zaświadczeń i poświadczeń zgodności odpisu dokumentu z oryginałem.

§ 2. Upoważnienie może obejmować podpisywanie pism w postaci elektronicznej kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

§ 3. Upoważnienie, o którym mowa w § 1 i 2, może być również udzielone pracownikom:

1) obsługującym naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej albo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej;
2) komórek organizacyjnych urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych – przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Oddział 2

Właściwość organów podatkowych

Art. 73. Organy podatkowe przestrzegają z urzędu swojej właściwości.

Art. 74. Właściwość rzeczową organów podatkowych ustala się według przepisów określających zakres ich działania.

Art. 75. § 1. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby zobowiązanego.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów w sposób odmienny niż określony w § 1, uwzględniając w szczególności posiadanie miejsca zamieszkania lub siedziby za granicą, miejsce uzyskiwania dochodów oraz miejsce położenia przedmiotu opodatkowania.

Art. 76. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej jest organ podatkowy właściwy dla podatnika, płatnika, inkasenta lub ich następcy prawnego.

Art. 77. § 1. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie praw i obowiązków podatnika, płatnika lub inkasenta, przejętych przez następcę prawnego, jest organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego.

§ 2. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach następstwa prawnego spadkobierców oraz zapisobierców windykacyjnych jest organ właściwy ze względu na ostatnie miejsce zamieszkania spadkodawcy.

§ 3. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie następstwa prawnego spadkobierców oraz zapisobierców windykacyjnych, w przypadku praw i obowiązków w zakresie podatku od nieruchomości, podatku rolnego oraz podatku leśnego, jest samorządowy organ podatkowy właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania spadkodawcy.

Art. 78. § 1. Jeżeli w trakcie roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem podatkowym właściwym miejscowo za ten okres rozliczeniowy pozostaje ten organ podatkowy, który był właściwy w pierwszym dniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wymieniony w § 1, w celu zapewnienia jednolitego sposobu wyznaczania właściwości miejscowej organów podatkowych oraz efektywnego działania tych organów.

Art. 79. § 1. Jeżeli po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem

podatkowym właściwym miejscowo w sprawach dotyczących poprzednich lat podatkowych lub innych okresów rozliczeniowych jest organ właściwy po zaistnieniu tych zdarzeń, z zastrzeżeniem art. 80.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wymieniony w § 1, w celu zapewnienia jednolitego sposobu wyznaczania właściwości miejscowej organów podatkowych oraz efektywnego działania tych organów.

Art. 80. § 1. Organy podatkowe właściwe w dniu wszczęcia postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej do określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego pozostają właściwe we wszystkich sprawach związanych ze zobowiązaniem podatkowym, które jest przedmiotem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, chociażby w trakcie postępowania lub kontroli nastąpiło zdarzenie powodujące zmianę właściwości.

§ 2. Jeżeli zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło po zakończeniu kontroli podatkowej, organem właściwym miejscowo w sprawie, której ta kontrola dotyczyła, pozostaje organ właściwy w dniu wszczęcia kontroli podatkowej.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio:

1) w razie następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości;
2) w sprawach, o których mowa w art. 130 § 4, art. 245 i art. 246;
3) w sprawach orzekania o odpowiedzialności osób trzecich.

Art. 81. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w celu usprawnienia i 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 pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczność zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

§ 2. Dyrektor izby administracji skarbowej może, w celu usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, wyznaczyć, w drodze postanowienia, podległego naczelnika urzędu skarbowego jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych nadzorowanych naczelników, jeżeli zachodzi uzasadnione podejrzenie

popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczność zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

§ 3. Wyznaczonym organem podatkowym może być wyłącznie organ właściwy przynajmniej dla jednego z podatników.

§ 4. W przypadku wyznaczenia organu po wszczęciu kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego wyznaczony organ podatkowy przejmuje kontrolę lub postępowanie do dalszego prowadzenia. Czynności podjęte w toku kontroli podatkowej oraz we wszczętym postępowaniu podatkowym pozostają w mocy.

§ 5. Postanowienie w sprawie wyznaczenia organu podatkowego określa podatnika, dla którego został wyznaczony organ podatkowy, oraz zakres spraw tego podatnika objętych właściwością wyznaczonego organu podatkowego.

§ 6. Postanowienie w sprawie wyznaczenia organu podatkowego doręcza się podatnikowi, dla którego 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.

Art. 82. § 1. Naczelnik urzędu skarbowego może przekazać do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego postępowanie podatkowe w drodze postanowienia, po wyrażeniu uprzednio zgody przez ten organ podatkowy.

§ 2. Postanowienie, o którym mowa w § 1, powinno zawierać w szczególności:

1) wskazanie postępowania podatkowego, którego przejęcie dotyczy;
2) uzasadnienie;
3) wskazanie naczelnika urzędu celno-skarbowego właściwego na dzień wszczęcia przejmowanego postępowania podatkowego.

§ 3. Czynności podjęte we wszczętym postępowaniu podatkowym pozostają w mocy.

§ 4. Postanowienie o przekazaniu sprawy doręcza się stronie, właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego oraz dyrektorowi izby administracji skarbowej nadzorującemu naczelnika urzędu skarbowego.

Art. 83. § 1. Spory o właściwość rozstrzyga:

1) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej – dyrektor tej izby administracji skarbowej;

2) między naczelnikami urzędów skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowych różnych dyrektorów izb administracji skarbowych – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
3) między naczelnikami urzędów celno-skarbowych – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
4) między naczelnikami urzędów skarbowych a naczelnikami urzędów celno-skarbowych – Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
5) między wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta), starostą albo marszałkiem województwa a naczelnikiem urzędu skarbowego lub naczelnikiem urzędu celno-skarbowego – sąd administracyjny;
6) między wójtami (burmistrzami, prezydentami miast) i starostami – wspólne dla nich samorządowe kolegium odwoławcze, a w razie braku takiego kolegium – sąd administracyjny;
7) między marszałkami województw – sąd administracyjny;
8) w pozostałych przypadkach – Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Spór o właściwość rozstrzyga się, w drodze postanowienia, na wniosek organu będącego stroną sporu.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 2–4, wniosek o rozstrzygnięcie sporu wnosi odpowiednio naczelnik urzędu skarbowego lub naczelnik urzędu celno-skarbowego za pośrednictwem właściwego dla niego dyrektora izby administracji skarbowej.

§ 4. Przy rozstrzyganiu sporów o właściwość między organami podatkowymi a innymi organami administracji publicznej przepisy art. 22 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 2096 oraz z 2019 r. poz. 60 i 730) stosuje się odpowiednio.

Art. 84. Do czasu rozstrzygnięcia sporu o właściwość organ podatkowy, na którego obszarze działania nastąpiło wszczęcie postępowania podatkowego, podejmuje tylko te czynności, które są niezbędne ze względu na interes publiczny lub ważny interes strony.

Rozdział 7

Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

Art. 85. § 1. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwana dalej „Radą”, jest organem niezależnym w zakresie swego działania.

§ 2. Zadaniem Rady jest opiniowanie:

1) zasadności zastosowania art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach;
2) projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa podatkowego zawartych w innych aktach normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania;
3) założeń lub projektów ogólnych wyjaśnień, o których mowa w art. 316 § 2;
4) w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Art. 86. Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych na czteroletnią kadencję. Rada działa do dnia powołania Rady kolejnej kadencji, nie dłużej jednak niż 6 miesięcy od dnia upływu kadencji.

Art. 87. § 1. W skład Rady wchodzą:
1) 2 osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych;
2) 1 osoba wskazana przez Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego spośród sędziów Naczelnego Sądu Administracyjnego w stanie spoczynku;
3) 2 osoby powołane spośród pracowników podmiotów tworzących system szkolnictwa wyższego i nauki, o których mowa w art. 7 ust. 1 ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2018 r. poz. 1668, z późn.zm.[5)]);
4) 1 osoba wskazana przez Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego jako przedstawiciel jednostek samorządu terytorialnego;
5) 1 osoba wskazana przez Krajową Radę Doradców Podatkowych, będąca doradcą podatkowym;
6) 1 osoba wskazana przez Ministra Sprawiedliwości;
7) 1 osoba wskazana przez Radę Dialogu Społecznego.

§ 2. Do Rady może być powołana osoba, która:
1) ma wiedzę, doświadczenie i autorytet w zakresie prawa podatkowego, systemu finansowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego lub międzynarodowego prawa gospodarczego dające rękojmię prawidłowej realizacji zadań Rady;
2) posiada obywatelstwo państwa członkowskiego Unii Europejskiej, państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej;
3) korzysta z pełni praw publicznych;

[5)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 2024 i 2245 oraz z 2019 r. poz. 276 i 447, 534, 577, 730 i 823.

4) posiada pełną zdolność do czynności prawnych;
5) nie była prawomocnie skazana za przestępstwo lub przestępstwo skarbowe;
6) jest nieskazitelnego charakteru.

§ 3. Podmiot wskazujący członka Rady ocenia spełnianie przez niego przesłanek określonych w § 2 pkt 1 i 6. Osoby, o których mowa w § 1 pkt 3, minister właściwy do spraw finansów publicznych powołuje po zasięgnięciu pisemnej opinii podmiotów zatrudniających te osoby.

§ 4. Przed powołaniem w skład Rady osoba powoływana składa oświadczenie o spełnieniu przesłanek, o których mowa w § 2 pkt 2–5.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w celu wyłonienia kandydatów na członków Rady, o których mowa w § 1 pkt 3, zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogłoszenie o przyjmowaniu zgłoszeń kandydatów na członków Rady. Ogłoszenie zawiera w szczególności termin składania zgłoszeń nie krótszy niż 30 dni od dnia zamieszczenia ogłoszenia, sposób i miejsce składania zgłoszeń.

Art. 88. § 1. Przed upływem kadencji członkostwo w Radzie wygasa w razie śmierci członka, rezygnacji z członkostwa w Radzie lub zaprzestania spełniania przez członka którejkolwiek z przesłanek, o których mowa w art. 87 § 2 pkt 2–6. Wygaśnięcie członkostwa stwierdza minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 2. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie z uwagi na zaprzestanie spełniania przez członka przesłanki, o której mowa w art. 87 § 2 pkt 6, jest skuteczne, jeżeli w terminie 30 dni od dnia doręczenia Radzie informacji, popartej szczegółowym uzasadnieniem w tym zakresie, Rada nie wyrazi sprzeciwu. Uchwała w przedmiocie wyrażenia sprzeciwu może zostać podjęta w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady. Członek Rady, którego głosowanie dotyczy, nie posiada prawa głosu oraz nie jest zaliczany do składu Rady w tym głosowaniu.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych na wniosek przewodniczącego Rady może odwołać członka Rady w razie nieusprawiedliwionego niewykonywania przez niego obowiązków lub nienależytego ich wykonywania, w szczególności przyczynienia się do uchybienia terminowi wydania opinii na wniosek strony, lub trwałej niemożności wykonywania obowiązków. Odwołanie przewodniczącego Rady nie wymaga wniosku, o którym mowa w zdaniu pierwszym.

Art. 89. § 1. Wygaśnięcie członkostwa w Radzie lub odwołanie członka Rady nie wstrzymuje jej prac, chyba że skład Rady uległ zmniejszeniu o więcej niż 2 członków.

§ 2. Osoba powołana w miejsce członka Rady, którego członkostwo ustało wskutek odwołania lub wygasło, pełni funkcję do upływu kadencji Rady.

Art. 90. § 1. Rada wybiera przewodniczącego Rady spośród swoich członków w głosowaniu tajnym, zwykłą większością głosów, w obecności co najmniej połowy składu Rady, na pierwszym posiedzeniu zwołanym przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odbywającym się nie później niż w terminie miesiąca od dnia powołania Rady.

§ 2. Jeżeli przewodniczący Rady nie zostanie wybrany na pierwszym posiedzeniu, wybiera go minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 3. Przewodniczący Rady pełni funkcję do końca kadencji Rady. W razie złożenia przez niego rezygnacji z funkcji przewodniczącego, wygaśnięcia jego członkostwa lub jego odwołania, stosuje się odpowiednio tryb wyboru przewodniczącego określony w § 1, z tym że minister właściwy do spraw finansów publicznych zwołuje posiedzenie Rady tylko w przypadku, gdy nie zostało ono zwołane przez dotychczasowego przewodniczącego w okresie pełnienia przez niego funkcji.

Art. 91. § 1. Przewodniczący Rady:

1) kieruje jej pracami;
2) zwołuje posiedzenia Rady;
3) wyznacza członków Rady, których zadaniem jest sporządzenie projektu uzasadnienia opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie;
4) informuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych o każdym przypadku uchybienia przez Radę terminowi określonemu w art. 600 § 5, podając przyczyny tego uchybienia oraz wskazując członków Rady, którzy się do tego przyczynili.

§ 2. Stanowisko co do zasadności zastosowania art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnej sprawie Rada przyjmuje na posiedzeniu bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.

§ 3. Szczegółowy tryb pracy Rady określa regulamin uchwalony przez nią zwykłą większością głosów w obecności co najmniej połowy składu Rady.

§ 4. Obsługę prac Rady zapewnia minister właściwy do spraw finansów publicznych. Wydatki związane z działaniem Rady są pokrywane z budżetu państwa z części, której dysponentem jest minister właściwy do spraw finansów publicznych.

§ 5. Sekretarz Rady jest powoływany i odwoływany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Sekretarzem Rady może być wyłącznie pracownik urzędu obsługującego tego ministra.

§ 6. Do zadań sekretarza Rady należy organizacja posiedzeń Rady, w szczególności zapewnienie obsługi finansowej związanej z funkcjonowaniem Rady oraz sprawowanie obsługi administracyjno-biurowej Rady.

§ 7. Sekretarz Rady może uczestniczyć w posiedzeniach Rady bez prawa głosu.

Art. 92. Opinie Rady, po usunięciu danych identyfikujących stronę oraz inne podmioty wskazane w jej treści, są niezwłocznie zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 93. Do wyłączenia członków Rady w zakresie wydawania opinii w poszczególnych sprawach przepisy art. 95 § 1–5 stosuje się odpowiednio.

Art. 94. § 1. Przewodniczącemu Rady oraz sekretarzowi Rady przysługuje wynagrodzenie za każdy miesiąc, w którym odbyło się posiedzenie Rady.

§ 2. Członkom Rady przysługuje:

1) wynagrodzenie za udział w pracach Rady, w tym za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii, przy czym sposób podziału wynagrodzenia za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii między członków Rady wskazuje przewodniczący Rady;
2) zwrot kosztów podróży i noclegów obejmujący świadczenia przewidziane w przepisach o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju, w tym diety i ryczałty.

§ 3. W przypadku wydania opinii z uchybieniem terminu określonego w art. 600 § 5 członkowi Rady, który przyczynił się do uchybienia temu terminowi, nie przysługuje wynagrodzenie za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) wysokość:

a) wynagrodzenia przysługującego: przewodniczącemu Rady, sekretarzowi Rady oraz członkom Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,

b) łącznego wynagrodzenia przysługującego członkom Rady za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie, uwzględniając szacunkowy nakład pracy niezbędny do przygotowania projektu uzasadnienia opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;

2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługujących członkom Rady w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną kwotę tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów.

Rozdział 8

Wyłączenie pracownika oraz organu podatkowego

Art. 95. § 1. Pracownik, z zastrzeżeniem art. 96, podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego, w których:

1) jest zobowiązanym lub zainteresowanym;
2) pozostaje z zobowiązanym lub zainteresowanym w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na jego prawa lub obowiązki;
3) zobowiązanym lub zainteresowanym jest jego małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny albo powinowaty do drugiego stopnia;
4) zobowiązanym lub zainteresowanym jest osoba związana z pracownikiem z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli;
5) był świadkiem lub biegłym, był lub jest przedstawicielem zobowiązanego lub zainteresowanego albo przedstawicielem zobowiązanego lub zainteresowanego jest jedna z osób wymienionych w pkt 3 i 4;
6) brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji;
7) zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw niemu postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne;

8) zobowiązanym lub zainteresowanym jest osoba pozostająca wobec niego w stosunku bezpośredniej zależności służbowej.

§ 2. Przyczyny wyłączenia od załatwienia sprawy trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się także w przypadku, gdy małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny, powinowaty do drugiego stopnia lub osoby związane z pracownikiem z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli pozostają z zobowiązanym lub zainteresowanym w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki.

§ 4. Bezpośredni przełożony pracownika jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie zobowiązanego lub zainteresowanego albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności niewymienionych w § 1, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności pracownika.

§ 5. W przypadku gdy przesłanki wyłączenia zaistnieją po wszczęciu postępowania lub w trakcie załatwiania sprawy wyłączony pracownik powinien podejmować tylko czynności niecierpiące zwłoki ze względu na interes publiczny lub ważny interes zobowiązanego lub zainteresowanego.

§ 6. Wyłączenie pracownika albo odmowa jego wyłączenia następuje w drodze postanowienia.

§ 7. Przepisy § 1–6 nie obejmują osoby piastującej funkcję ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Art. 96. § 1. W przypadku gdy wyłączenie, o którym mowa w art. 95, dotyczy:

1) osoby piastującej funkcję organu podatkowego lub osób pozostających z tą osobą w stosunkach określonych w art. 95 § 1 pkt 2–4 lub § 3,
2) zastępcy osoby, o której mowa w pkt 1, lub osób pozostających z tym zastępcą w stosunkach określonych w art. 95 § 1 pkt 2–4 lub § 3,
3) skarbnika jednostki samorządu terytorialnego lub osób pozostających z nim w stosunkach określonych w art. 95 § 1 pkt 2–4 lub § 3,
4) osoby piastującej funkcję organu podatkowego bezpośrednio wyższego stopnia nad organem załatwiającym sprawę, zastępcy tej osoby lub osób pozostających z jedną z tych osób w stosunkach określonych w art. 95 § 1 pkt 2–4 lub § 3,
5) prezesa samorządowego kolegium odwoławczego lub osób pozostających z nim w stosunkach określonych w art. 95 § 1 pkt 2–4 lub § 3

– wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa podatkowego podlega organ podatkowy.

§ 2. Do wyłączenia organu podatkowego przepisy art. 95 § 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 5, w sprawach, o których mowa w art. 95 § 4, orzeka Prezes Rady Ministrów w drodze postanowienia.

Art. 97. § 1. W przypadku wyłączenia pracownika osoba piastująca funkcję organu podatkowego wyznacza innego pracownika do prowadzenia i załatwienia sprawy.

§ 2. W przypadku wyłączenia organu podatkowego organ właściwy do załatwienia sprawy wyznacza:

1) organ podatkowy wyższego stopnia nad organem załatwiającym sprawę – w okolicznościach przewidzianych w art. 96 § 1 pkt 1–3;
2) organ podatkowy wyższego stopnia nad organem podatkowym bezpośrednio wyższego stopnia nad organem podatkowym załatwiającym sprawę – w okolicznościach przewidzianych w art. 96 § 1 pkt 4.

§ 3. Organ podatkowy, o którym mowa w § 2, wyznacza do załatwienia sprawy inny podległy sobie organ podatkowy spośród organów równorzędnych organowi wyłączonemu.

§ 4. Jeżeli wskutek wyłączenia pracowników organu podatkowego organ ten stał się niezdolny do załatwienia sprawy, przepis § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Wyznaczenie pracownika do prowadzenia i załatwienia sprawy, o którym mowa w § 1, a także wyznaczenie organu podatkowego właściwego do załatwienia sprawy, o którym mowa w § 3 i 4, następuje w drodze postanowienia.

Art. 98. § 1. O wyłączeniu członka samorządowego kolegium odwoławczego, w tym w przypadkach określonych w art. 95 § 4, postanawia prezes samorządowego kolegium odwoławczego na wniosek zobowiązanego lub zainteresowanego, członka samorządowego kolegium odwoławczego albo z urzędu.

§ 2. Wyłączenie członka samorządowego kolegium odwoławczego albo odmowa jego wyłączenia następuje w drodze postanowienia.

§ 3. Jeżeli samorządowe kolegium odwoławcze wskutek wyłączenia jego członków nie może załatwić sprawy z braku pełnego składu orzekającego albo w przypadku, o którym mowa w art. 96 § 1 pkt 5, Prezes Rady Ministrów, w drodze postanowienia, wyznacza do prowadzenia i załatwienia sprawy inne samorządowe kolegium odwoławcze.

Rozdział 9

Tajemnica skarbowa

Art. 99. § 1. Indywidualne dane zawarte w deklaracjach lub innych dokumentach składanych przez zobowiązanych oraz w dokumentach składanych przez zainteresowanych są objęte tajemnicą skarbową.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do danych zawartych w:

1) informacjach podatkowych przekazywanych organom podatkowym przez podmioty inne niż wymienione w § 1, w szczególności w aktach dokumentujących kontrolę, o której mowa w dziale III rozdziale 9 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. z 2019 r. poz. 648, 694 i 730);
2) informacjach uzyskanych przez organy Krajowej Administracji Skarbowej z banków i innych instytucji finansowych oraz innych źródeł niż wymienione w pkt 1 lub w § 1;
3) dokumentacji rachunkowej organu podatkowego;
4) aktach kontroli celno-skarbowej i aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe;
5) aktach spraw Rady;
6) informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale II rozdziale 15;
7) aktach spraw podatkowych dokumentujących postępowanie podatkowe, o którym mowa w dziale III;
8) aktach:
   a) spraw podatkowych dokumentujących postępowania szczególne,
   b) postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej,
   c) postępowania dotyczącego przeciwdziałania unikaniu opodatkowania

   – o których mowa w dziale IV;
9) informacjach o wynikach analizy ryzyka, o której mowa w art. 708, oraz innych informacjach i dokumentach, o których mowa w dziale IV rozdziale 9;
10) aktach spraw dotyczących uprzednich porozumień cenowych.

§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się do udostępnienia kontrahentowi podatnika prowadzącego działalność gospodarczą informacji o:

1) niezłożeniu albo złożeniu przez podatnika deklaracji lub innych dokumentów, do których złożenia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;

2) nieujęciu albo ujęciu przez podatnika w złożonej deklaracji lub innych dokumentach zdarzeń, do których ujęcia był obowiązany na podstawie przepisów ustaw podatkowych;
3) zaleganiu albo niezaleganiu przez podatnika w płatności podatków wynikających z deklaracji lub innych dokumentów składanych na podstawie ustaw podatkowych.

§ 4. Przepis § 1 stosuje się również do danych zgromadzonych w Centralnym Rejestrze Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, zwanym dalej „CRP KEP", oraz zawartych w dokumentacji, o której mowa w art. 542 § 1, z wyjątkiem:

1) danych z Krajowego Rejestru Sądowego;
2) numeru identyfikacji podatkowej, zwanego dalej „NIP";
3) numeru identyfikacyjnego REGON;
4) numeru rachunku, o którym mowa w art. 105b ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.[6)]);
5) informacji przekazanych na podstawie art. 543 § 4 i 5 przez CRP KEP, za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej i do Centralnego Rejestru Płatników Składek;
6) w przypadku osób fizycznych wpisanych do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, zwanej dalej „CEIDG", i wykonujących działalność gospodarczą także:
   a) nazwy (firmy),
   b) adresów, pod którymi jest wykonywana działalność gospodarcza, w tym adresu stałego miejsca wykonywania działalności, a w przypadku nieposiadania stałego miejsca wykonywania działalności – adresu miejsca zamieszkania,
   c) przedmiotu wykonywanej działalności określonego według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych.

Art. 100. § 1. Do przestrzegania tajemnicy skarbowej są obowiązani:

1) minister właściwy do spraw finansów publicznych oraz sekretarz stanu i podsekretarz stanu, przy pomocy których minister ten wykonuje swoje zadania;
2) Szef Krajowej Administracji Skarbowej i jego zastępcy oraz organy Krajowej Administracji Skarbowej;

---

6) Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 2193, 2215, 2244, 2354, 2392 i 2433 oraz z 2019 r. poz. 675 i 1018.

3) pracownicy;
4) samorządowe organy podatkowe oraz członkowie samorządowych kolegiów odwoławczych;
5) osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub innym organie podatkowym;
6) osoby wykonujące na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło;
7) przedstawiciele władz państwa członkowskiego Unii Europejskiej właściwych w sprawach podatkowych, zwanych dalej „obcą władzą", przebywający w siedzibach organów podatkowych, obecni w toku postępowania podatkowego lub czynności kontrolnych, w związku z wymianą informacji podatkowych z innymi państwami;
8) mediatorzy w związku z prowadzoną mediacją;
9) sekretarz Rady i członkowie Rady w związku z postępowaniem, o którym mowa w dziale IV rozdziale 4.

§ 2. Do przestrzegania tajemnicy skarbowej w zakresie, o którym mowa w art. 99 § 4, są również obowiązane osoby zatrudnione w organach pośredniczących w składaniu zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych, a także osoby wykonujące na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, na rzecz tego organu pośredniczącego, czynności w składaniu tych zgłoszeń.

§ 3. Osoby obowiązane do przestrzegania tajemnicy skarbowej składają na piśmie przyrzeczenie następującej treści:

„Przyrzekam, że będę przestrzegał tajemnicy skarbowej. Oświadczam, że znane mi są przepisy o odpowiedzialności karnej za ujawnienie tajemnicy skarbowej.".

§ 4. Osoby, o których mowa w § 3, nie składają przyrzeczenia, jeżeli obejmując funkcję, o której mowa w § 1, złożyły przyrzeczenie o obowiązku przestrzegania tajemnicy prawnie chronionej.

§ 5. Zachowanie tajemnicy skarbowej obowiązuje również po odwołaniu ze stanowiska, ustaniu zatrudnienia, zakończeniu stażu lub praktyki, rozwiązaniu albo wygaśnięciu umowy zlecenia lub umowy o dzieło, ustaniu członkostwa w Radzie, zakończeniu pełnienia funkcji mediatora.

§ 6 . Do przestrzegania tajemnicy skarbowej są obowiązane również inne organy, którym przepisy przyznają uprawnienia organów podatkowych, oraz pracownicy tych organów.

§ 7 . Do przestrzegania tajemnicy skarbowej są obowiązane również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tajemnicą skarbową, chyba że na ich ujawnienie zezwala przepis prawa.

§ 8. Organ podatkowy, na wniosek zobowiązanego lub zainteresowanego, udostępnia dane ich dotyczące, w zakresie, o którym mowa w art. 99 § 1.

§ 9. Przepisów § 5 i 7 nie stosuje się do osób, których dotyczą informacje objęte tajemnicą skarbową.

Art. 101. W toku postępowania podatkowego dostęp do informacji stanowiącej tajemnicę bankową w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 2187, 2243 i 2354 oraz z 2019 r. poz. 326, 730 i 875) lub pochodzącej z innej instytucji finansowej niż bank, a także do informacji uzyskanych z banku lub innej instytucji finansowej mających siedzibę na terytorium państw członkowskich Unii Europejskiej, przysługuje:

1) pracownikowi załatwiającemu sprawę podatkową, jego przełożonym, mediatorowi, naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej;
2) pracownikowi załatwiającemu sprawę podatkową, jego przełożonym oraz organom, o których mowa w art. 5 i art. 9 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, właściwym w zakresie wymiany informacji podatkowych.

Art. 102. § 1. Dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz dokumentów związanych z tą informacją, zbieranych na podstawie przepisów działu II rozdziału 15, przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę lub prowadzącemu działalność analityczną oraz jego przełożonym.

§ 2. W toku postępowania w sprawie zawarcia uprzednich porozumień cenowych dostęp do informacji przekazanych przez przedsiębiorców w tym postępowaniu przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę podatkową, jego przełożonym, pracownikowi przeprowadzającemu kontrolę, o której mowa w art. 666 § 4, jego przełożonym oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. Za zgodą podatnika dostęp do informacji i dokumentów przekazanych w toku postępowania, o którym mowa w § 2, przysługuje pracownikom upoważnionym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań w zakresie współdziałania, o którym mowa w dziale IV rozdziale 5 oraz ich przełożonym.

§ 4. W ramach współdziałania, o którym mowa w dziale IV rozdziale 5, dostęp do informacji przekazanych przez podatnika stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa, przysługuje:

1) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej;
2) pracownikom upoważnionym przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań w zakresie współdziałania, o którym mowa w dziale IV rozdziale 5;
3) przełożonym osób, o których mowa w pkt 2;
4) organom wydającym opinię, o której mowa w art. 641.

Art. 103. W toku kontroli, o której mowa w dziale III rozdziale 9 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, dostęp do akt przysługuje pracownikowi załatwiającemu sprawę podatkową, jego przełożonym oraz organowi przeprowadzającemu tę kontrolę.

Art. 104. § 1. W postępowaniach, o których mowa w dziale III i IV, oraz w postępowaniach w sprawach uprzednich porozumień cenowych, dostęp do informacji zawartych w aktach spraw podatkowych i informacji zebranych przez organy podatkowe lub przekazanych przez przedsiębiorców w tych postępowaniach, stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa w rozumieniu art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji (Dz. U. z 2018 r. poz. 419 i 1637 oraz z 2019 r. poz. 1010), przysługuje mediatorowi, pracownikowi załatwiającemu sprawę podatkową, jego przełożonym oraz Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, Radzie i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w przypadku gdy przedsiębiorca w żądaniu udowodnił, że te informacje we wskazanym zakresie stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa.

§ 2. W przypadku przekazania przez przedsiębiorcę informacji stanowiącej tajemnicę przedsiębiorstwa wraz z tą informacją składa się żądanie uznania jej za stanowiącą taką tajemnicę.

§ 3. Jeżeli przedsiębiorca nie udowodnił, że informacje we wskazanym zakresie stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie uznania tych informacji, w podanym przez przedsiębiorcę zakresie, za stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa.

§ 4. Na postanowienie, o którym mowa w § 3, zainteresowanemu służy zażalenie. Wobec zobowiązanego art. 474 stosuje się odpowiednio.

Art. 105. § 1. Akta spraw podatkowych zawierające informacje:

1) pochodzące z banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz z innych instytucji finansowych,
2) określone w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, uzyskane od obcych państw, pochodzące z banków oraz innych instytucji finansowych,
3) uzyskane w postępowaniu w sprawach uprzednich porozumień cenowych oraz w związku z porozumieniem podatkowym, o którym mowa w art. 639 pkt 2,
4) uzyskane w ramach współdziałania, o którym mowa w dziale IV rozdziale 5, stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa

– przechowuje się z zachowaniem zasad określonych dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone".

§ 2. Informacje, o których mowa w § 1, po ich wykorzystaniu są wyłączane z akt spraw podatkowych i przechowywane w sposób zapewniający ochronę przewidzianą dla informacji niejawnych o klauzuli tajności „zastrzeżone", określoną w ustawie z dnia 5 sierpnia 2010 r. o ochronie informacji niejawnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 742). Adnotacji o wyłączeniu dokonuje się w aktach sprawy podatkowej.

§ 3. Ponowne włączenie do akt sprawy podatkowej informacji, o których mowa w § 1, następuje wyłącznie w przypadkach określonych w art. 106 i art. 107.

Art. 106. § 1. Akta spraw podatkowych zawierające informacje wymienione w art. 402 naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych, dyrektorzy izb administracji skarbowej oraz Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępniają sobie wzajemnie w celu realizacji zadań ustawowych, a także na żądanie wyłącznie:

1) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektorowi izby administracji skarbowej – w toku postępowania podatkowego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, w sprawach rozpoznawania, wykrywania i zwalczania przestępstw określonych w art. 2 ust. 1 pkt 14–16 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, procedury wzajemnego porozumiewania się, procedury arbitrażowej prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska;
2) innym naczelnikom urzędów skarbowych lub naczelnikom urzędów celno-skarbowych – w związku z wszczętym postępowaniem podatkowym, postępowaniem w sprawach o

przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, kontrolą podatkową lub kontrolą celno-skarbową – w związku z postępowaniem przejętym w trybie art. 82;

3) Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej – zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
4) sądom lub prokuratorowi – w związku z wszczęciem postępowania lub toczącym się postępowaniem;
5) Rzecznikowi Praw Obywatelskich – w celu realizacji jego zadań ustawowych;
6) Rzecznikowi Praw Podatnika – w celu realizacji jego zadań ustawowych;
7) Prokuratorowi Generalnemu – na wniosek właściwego prokuratora:
   a) w przypadkach określonych w dziale IV rozdziale 13,
   b) w związku z udziałem prokuratora w postępowaniu przed sądem administracyjnym;
8) Agencji Wywiadu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych;
9) Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu – w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym (Dz. U. z 2018 r. poz. 2104 i 2399 oraz z 2019 r. poz. 53 i 125);
10) Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego w zakresie niezbędnym do realizacji zadań wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz. U. z 2018 r. poz. 2387, 2245 i 2399 oraz z 2019 r. poz. 53 i 125) innych niż określone w pkt 8;
11) Inspektorowi Nadzoru Wewnętrznego – w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 11a ust. 3 pkt 7 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o szczególnych formach sprawowania nadzoru przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2216 oraz z 2019 r. poz. 15 i 125).

§ 2. W przypadkach określonych w § 1 pkt 1 i 2 przepis art. 101 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1, akta spraw podatkowych są oznaczane klauzulą „tajemnica skarbowa”, a ich przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone”.

§ 4. Naczelnicy urzędów skarbowych oraz naczelnicy urzędów celno-skarbowych udostępniają na żądanie Najwyższej Izbie Kontroli, w związku z toczącym się postępowaniem kontrolnym, akta spraw podatkowych, o których mowa w § 1, po wyłączeniu z nich informacji wymienionych w art. 402, chyba że informacje takie zostały uprzednio udostępnione Najwyższej Izbie Kontroli na podstawie przepisów odrębnych.

§ 5. Naczelnicy urzędów skarbowych udostępniają na żądanie Państwowej Komisji Wyborczej, w związku z badaniem sprawozdania komitetu wyborczego, akta spraw podatkowych, o których mowa w § 1, informację, o której mowa w art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 27 czerwca 1997 r. o partiach politycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 580), lub sprawozdanie, o którym mowa w art. 38 tej ustawy.

§ 6. Akta spraw podatkowych zawierające informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 104 § 1, z wyjątkiem informacji uzyskanych w toku realizacji umowy o współdziałanie oraz zadań związanych z przeprowadzeniem audytu podatkowego, o którym mowa w dziale IV rozdziale 5 oddziale 3, naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych i dyrektorzy izb administracji skarbowej udostępniają sobie wzajemnie, a także Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Biuru Nadzoru Wewnętrznego i odpowiednio ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom, żołnierzom lub inspektorom, jeżeli jest to konieczne do skutecznego zapobieżenia przestępstwom, ich wykrycia, ustalenia sprawców i uzyskania dowodów albo ujawnienia mienia zagrożonego przepadkiem.

§ 7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia dane i informacje w zakresie międzynarodowego handlu towarami objęte tajemnicą skarbową:

1) ministrowi właściwemu do spraw gospodarki – w zakresie niezbędnym do prowadzenia zagranicznej polityki ekonomicznej i promocji gospodarczej na świecie;
2) ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych – w zakresie niezbędnym do realizacji zadań w obszarze dyplomacji ekonomicznej;
3) ministrowi właściwemu do spraw gospodarki złożami kopalin – w zakresie niezbędnym do realizacji zadań w obszarze funkcjonowania sektora górniczego.

§ 8. Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia dane, o których mowa w § 7 w postaci elektronicznej zapewniając bezpieczeństwo, wiarygodność i niezaprzeczalność tych danych oraz uwzględniając potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 107. § 1. Informacje podatkowe, o których mowa w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, uzyskane od państw członkowskich Unii Europejskiej lub akta spraw podatkowych zawierające takie informacje są udostępniane podmiotom wymienionym w art. 106 § 1–6 oraz innym niż wymienione w tym przepisie organom podatkowym, gdy toczące się przed tym organem postępowanie lub czynności wykonywane przez ten organ są związane z prawidłowym określaniem podstaw opodatkowania i wysokości zobowiązania podatkowego lub wymiarem innych należności, których dochodzenie, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jest możliwe na wniosek obcego państwa.

§ 2. Udostępnienie informacji podatkowych, o których mowa w § 1, i akt spraw podatkowych zawierających takie informacje, uzyskanych od państw niebędących państwami członkowskimi Unii Europejskiej następuje na zasadach określonych w § 1 oraz z uwzględnieniem umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska oraz innych umów międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska.

§ 3. Udostępnienie informacji do celów innych niż wymienione w § 1 i 2 wymaga zgody obcego państwa, od którego otrzymano informacje.

§ 4. Przepis art. 106 § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 108. § 1. Akta spraw podatkowych lub informacje wynikające z tych akt uzyskane w sprawach uprzednich porozumień cenowych, a także akta spraw podatkowych zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa, o których mowa w art. 104 § 1, są udostępniane wyłącznie organom wymienionym w art. 106 § 1 pkt 1 i 3-11 i § 6 oraz na zasadach określonych w tym przepisie.

§ 2. Akta spraw podatkowych lub informacje wynikające z tych akt uzyskane w sprawach, o których mowa w dziale IV rozdziale 5, zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 104 § 1, są udostępniane wyłącznie organom wymienionym w art. 106 § 1 pkt 1, 3, 4 i 8-11 oraz § 6 na zasadach określonych w tym przepisie.

§ 3. Dane, informacje i dokumenty, o których mowa w dziale IV rozdziale 9, w tym zawierające dane stanowiące tajemnicę bankową lub tajemnicę zawodową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia wyłącznie:

1) organom Krajowej Administracji Skarbowej – w celu realizacji ich zadań ustawowych;
2) Generalnemu Inspektorowi Informacji Finansowej – zgodnie z przepisami o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;

3) podmiotom wymienionym w art. 106 – na zasadach określonych w tym przepisie.

Art. 109. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może udostępniać za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu i Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych odpowiednio w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu, dane niezawarte w aktach spraw podatkowych inne niż określone w art. 108 § 3, jeżeli znajdują się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych.

Art. 110. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ma dostęp do informacji o schematach podatkowych oraz dokumentów związanych z tymi informacjami, zebranych w ramach czynności prowadzonych na podstawie przepisów działu II rozdziału 15. Z danych tych korzysta w toku prowadzonych działań, w tym do realizowanych czynności analitycznych.

Art. 111. Akta spraw podatkowych niezawierające informacji wymienionych w art. 402, organy podatkowe udostępniają:

1) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych – w celu realizacji zadań ustawowych;
2) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej i naczelnikowi urzędu celno-skarbowego – w celu realizacji zadań ustawowych;
3) dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej w przypadku, o którym mowa w art. 22 ust. 1 pkt 3a ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej;
4) organom celnym i innym organom podatkowym – w celu realizacji zadań ustawowych;
5) Najwyższej Izbie Kontroli – w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o Najwyższej Izbie Kontroli;
6) sądowi, prokuratorowi, a także upoważnionym pisemnie przez prokuratora funkcjonariuszom Policji lub Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Straży Granicznej lub Centralnego Biura Antykorupcyjnego – w związku z toczącym się postępowaniem;
7) Agencji Wywiadu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych;

8) Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Biuru Nadzoru Wewnętrznego i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom, żołnierzom lub inspektorom Biura Nadzoru Wewnętrznego, jeżeli jest to konieczne dla skutecznego zapobieżenia przestępstwom lub ich wykrycia, ustalenia sprawców i uzyskania dowodów albo ujawnienia mienia zagrożonego przepadkiem;
9) biegłym powołanym w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, postępowania podatkowego – w zakresie określonym przez organ podatkowy;
10) wojewodzie i Szefowi Urzędu do Spraw Cudzoziemców – w zakresie prowadzonych postępowań dotyczących legalizacji pobytu cudzoziemców na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
11) Prokuratorii Generalnej Rzeczypospolitej Polskiej – w związku z prowadzonym postępowaniem oraz wydawaniem opinii prawnej;
12) Przewodniczącemu Komisji Nadzoru Finansowego – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego na podstawie ustawy z dnia 21 lipca 2006 r. o nadzorze nad rynkiem finansowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 298, 326, 730 i 875);
13) organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia czynności sprawdzających i postępowania na podstawie przepisów o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
14) Prezesowi Urzędu Regulacji Energetyki – w zakresie niezbędnym do udzielania lub cofania koncesji oraz w zakresie dotyczącym podstaw oraz prawidłowości obliczenia opłaty, o której mowa w art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 10 kwietnia 1997 r. – Prawo energetyczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 755 i 730);
15) organom nadzoru górniczego – w celu weryfikacji pomiaru urobku rudy miedzi, wydobytego gazu ziemnego oraz wydobytej ropy naftowej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 marca 2012 r. o podatku od wydobycia niektórych kopalin (Dz. U. z 2018 r. poz. 228 oraz z 2019 r. poz. 968);
16) Prezesowi Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów – w związku z toczącym się postępowaniem prowadzonym na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz. U. z 2019 r. poz. 369) oraz przepisów ustawy

z dnia 15 grudnia 2016 r. o przeciwdziałaniu nieuczciwemu wykorzystywaniu przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolnymi i spożywczymi (Dz. U. z 2019 r. poz. 517);

17) innym organom – w przypadkach i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 112. § 1. Dane z akt spraw podatkowych Szef Krajowej Administracji Skarbowej może udostępniać za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej organom, o których mowa w art. 106 § 1 i art. 111, jeżeli dane te znajdują się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może udostępniać za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej organom, o których mowa w art. 106, w celu realizacji ich ustawowych zadań dane z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, a także informacje o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Art. 113. § 1. Dane zgromadzone w CRP KEP Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia, wyłącznie:

1) sądom, prokuratorom, organom podatkowym, organom celnym, Najwyższej Izbie Kontroli, Policji, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego i Żandarmerii Wojskowej – w związku z prowadzonym postępowaniem lub realizowanymi czynnościami operacyjno-rozpoznawczymi;
2) Szefowi Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych – w celu realizacji jego zadań ustawowych;
3) komornikom sądowym – w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym albo wykonaniem postanowienia o zabezpieczeniu spadku lub ze sporządzeniem spisu inwentarza oraz administracyjnym organom egzekucyjnym – w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym;
4) Inspektorowi Nadzoru Wewnętrznego – w celu realizacji jego zadań ustawowych;
5) naczelnym i centralnym organom administracji rządowej – w związku z postępowaniem w sprawie udzielenia koncesji lub zezwolenia na prowadzenie działalności gospodarczej;
6) zobowiązanemu – w zakresie dotyczącym jego NIP;
7) służbom statystyki publicznej – w zakresie i na potrzeby wynikające z przepisów o statystyce publicznej;

8) Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych oraz Państwowemu Funduszowi Rehabilitacji Osób Niepełnosprawnych – do realizacji zadań i celów określonych w odrębnych ustawach;
9) organom prowadzącym urzędowe rejestry na podstawie odrębnych przepisów na ich wniosek zawierający dane niezbędne do identyfikacji podmiotów, o których mowa w art. 522 § 1 i 3 – w zakresie NIP w związku z realizacją ich zadań ustawowych;
10) bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym – w związku z realizacją zadań ustawowych;
11) organom właściwym w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych – w zakresie niezbędnym do przeprowadzania czynności sprawdzających i postępowania na podstawie przepisów o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych;
12) izbie rozliczeniowej w rozumieniu art. 699 pkt 3 – w zakresie i na zasadach określonych w § 6;
13) instytucjom krajowym zajmującym się obsługą, kontrolą lub audytem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących z innych źródeł zagranicznych – w zakresie niezbędnym do realizacji tych zadań;
14) akredytowanym agencjom płatniczym realizującym zadania w ramach Wspólnej Polityki Rolnej – w zakresie niezbędnym do realizacji tych zadań.

§ 2. Obowiązek udostępnienia danych zgromadzonych w CRP KEP nie dotyczy sytuacji, gdy podmiot, o którym mowa w § 1, występuje o udostępnienie wyłącznie danych, o których mowa w art. 543 § 6.

§ 3. Obowiązek udostępnienia danych zgromadzonych w CRP KEP nie dotyczy danych objętych treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz danych uzupełniających, o których mowa w art. 42 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej (Dz. U. z 2019 r. poz. 649 i 730) i w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 300, 303 i 730).

§ 4. Dane zgromadzone w CRP KEP są udostępniane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz naczelników urzędów skarbowych, na wniosek, podmiotom, o których mowa w § 1, z tym, że dane w przypadkach wskazanych w § 1 pkt 3 i 6 są udostępniane wyłącznie przez naczelnika urzędu skarbowego.

§ 5. Informacje o nadanym podmiotowi NIP lub jego unieważnieniu, uchyleniu lub przywróceniu Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia krajowemu rejestrowi

urzędowemu podmiotów gospodarki narodowej i Centralnemu Rejestrowi Płatników Składek za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej.

§ 6. CRP KEP przekazuje automatycznie do STIR w rozumieniu art. 699 pkt 7, dane z Krajowego Rejestru Sądowego, NIP, numer identyfikacyjny REGON oraz dane z wykazów, o których mowa w art. 96b ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 o podatku od towarów i usług. W przypadku osób fizycznych wpisanych do CEIDG i wykonujących działalność gospodarczą CRP KEP przekazuje również NIP, numer identyfikacyjny REGON, nazwę (firmę), adres stałego miejsca wykonywania działalności, adresy dodatkowych miejsc wykonywania działalności, a w przypadku nieposiadania stałego miejsca wykonywania działalności – adres miejsca zamieszkania, oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych. Przepisu § 3, w zakresie danych objętych treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym, nie stosuje się.

§ 7. CRP KEP udostępnia za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej samorządowym organom podatkowym, dane zawarte w CRP KEP dotyczące podatników i płatników, a odnoszące się do ich adresów zamieszkania lub siedziby w sprawach należących do właściwości tych organów lub w celu ustalenia ich właściwości.

§ 8. Dane z CRP KEP, o których mowa w art. 543 § 2 pkt 1 i 2, są udostępniane ministrowi właściwemu do spraw gospodarki prowadzącemu Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej w celi realizacji jego zadań ustawowych.

Art. 114. § 1. Organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji wymienionych w art. 402, organom i osobom wymienionym w art. 111.

§ 2. Organy podatkowe udostępniają informacje wynikające z akt spraw podatkowych w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach oraz ratyfikowanych umowach międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

§ 3. Informacje zawarte w aktach spraw podatkowych w zakresie, o którym mowa w § 1, również są udostępniane:

1) Kancelarii Prezesa Rady Ministrów – w celu realizacji zadań określonych w ustawie z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (Dz. U. z 2018 r. poz. 570);
2) powiatowym oraz wojewódzkim urzędom pracy – w celu realizacji ich zadań ustawowych;

3) jednostkom organizacyjnym Zakładu Ubezpieczeń Społecznych i Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego – w celu realizacji ich zadań ustawowych;
4) ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych – w celu realizacji zadań określonych w przepisach o nabywaniu nieruchomości przez cudzoziemców;
5) Szefowi Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych – w celu realizacji jego zadań ustawowych;
6) komornikom sądowym – w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym albo wykonaniem postanowienia o zabezpieczeniu spadku lub ze sporządzeniem spisu inwentarza oraz organom egzekucyjnym – w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym;
7) upoważnionemu przez wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starostę albo marszałka województwa kierownikowi jednostki organizacyjnej jednostki samorządu terytorialnego niemającej osobowości prawnej oraz upoważnionemu pracownikowi tej jednostki, do wykonywania w jego imieniu praw i obowiązków wierzyciela na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w zakresie niezbędnym do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego i zabezpieczającego;
8) upoważnionemu przez organ egzekucyjny kierownikowi jednostki organizacyjnej samorządowego organu podatkowego niemającej osobowości prawnej oraz upoważnionemu pracownikowi tej jednostki do działania w jego imieniu jako organ egzekucyjny na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w zakresie niezbędnym do wszczęcia i prowadzenia postępowania egzekucyjnego lub zabezpieczającego;
9) wójtom (burmistrzom, prezydentom miast) lub wojewodom – w zakresie prowadzonych postępowań o przyznanie świadczeń rodzinnych, zasiłków dla opiekunów, świadczeń pieniężnych wypłacanych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów lub świadczenia wychowawczego;
10) wójtom (burmistrzom, prezydentom miast) właściwym ze względu na miejsce położenia mieszkania w zakresie prowadzonych postępowań o przyznanie dopłat do czynszu, o których mowa w ustawie z dnia 20 lipca 2018 r. o pomocy państwa w ponoszeniu wydatków mieszkaniowych w pierwszych latach najmu mieszkania (Dz. U. poz. 1540);
11) ośrodkom pomocy społecznej i powiatowym centrom pomocy rodzinie – w zakresie prowadzonych postępowań o świadczenia z pomocy społecznej;

12) służbom statystyki publicznej – w zakresie wynikającym z programu badań statystycznych statystyki publicznej;
13) instytucjom zajmującym się obsługą, kontrolą lub audytem środków pochodzących z budżetu Unii Europejskiej lub środków niepodlegających zwrotowi, pochodzących z innych źródeł zagranicznych;
14) organizacjom pożytku publicznego – w zakresie i na zasadach określonych w ustawach podatkowych;
15) akredytowanym agencjom płatniczym realizującym zadania w ramach Wspólnej Polityki Rolnej;
16) 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 specjalnego przeznaczenia żywieniowego oraz wyrobów medycznych;
17) organom Państwowej Inspekcji Farmaceutycznej – w celu realizacji jej zadań ustawowych;
18) wojewodzie – w zakresie prowadzonych postępowań dotyczących zezwoleń na pracę cudzoziemców;
19) ministrowi właściwemu do spraw pracy – w związku z realizacją zadań związanych z podejmowaniem przez cudzoziemców pracy na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej;
20) ministrowi właściwemu do spraw gospodarki w zakresie danych dotyczących przedsiębiorstw i przedsiębiorców – w celu prowadzenia polityki gospodarczej kraju opartej na dowodach;
21) ministrowi właściwemu do spraw rozwoju regionalnego w zakresie danych dotyczących przedsiębiorstw i przedsiębiorców – w celu prowadzenia polityki rozwoju opartej na dowodach.

§ 4. Wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa udostępnia informacje zawarte w aktach spraw podatkowych kierownikowi podległej jednostki organizacyjnej samorządu terytorialnego niemającej osobowości prawnej oraz upoważnionemu pracownikowi tej jednostki, w zakresie w jakim jest to niezbędne do realizacji zadań przez te jednostki.

§ 5. Informacje o numerach rachunków bankowych posiadanych przez podatników mogą być udostępniane:

1) Zakładowi Ubezpieczeń Społecznych i Kasie Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego – w związku z prowadzonym postępowaniem dotyczącym wymiaru i poboru należności z tytułu ubezpieczeń społecznych;
2) komornikom sądowym i administracyjnym organom egzekucyjnym – w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym i zabezpieczającym;
3) wójtom (burmistrzom, prezydentom miast) lub wojewodom – w zakresie prowadzonych postępowań o przyznanie świadczeń rodzinnych, zasiłków dla opiekunów, świadczeń pieniężnych wypłaconych w przypadku bezskuteczności egzekucji alimentów lub świadczenia wychowawczego.

Art. 115. § 1. Komornicy sądowi są obowiązani do uiszczenia opłaty na rachunek organu podatkowego za udostępnienie informacji, o których mowa w art. 113 § 1 pkt 3 oraz art. 114 § 3 pkt 6 i § 5 pkt 2, w wysokości nie wyższej niż koszty związane z udostępnieniem tych informacji ponoszone przez organy podatkowe, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wysokość opłaty uiszczanej na rachunek organu podatkowego za udostępnienie komornikom sądowym informacji, w przypadkach, o których mowa w art. 113 § 1 pkt 3 oraz art. 114 w § 3 pkt 6 i § 5 pkt 2, oraz tryb pobierania i sposób uiszczania tej opłaty, uwzględniając postać udostępnienia informacji oraz organizację czynności związanych z poborem opłaty i formą jej zapłaty.

Art. 116. § 1. Przepisy art. 99–114 dotyczące podatników, stosuje się odpowiednio do innych podmiotów, których dane zgromadzono w CRP KEP.

§ 2. Przepisy art. 106–114 nie naruszają uprawnień strony przewidzianych w art. 378 i art. 379.

Art. 117. Akta spraw podatkowych i dokumenty zawierające informacje, o których mowa w art. 111, przekazywane organom i osobom wymienionym w art. 111 pkt 5–17 oraz art. 114 § 2–5 oznacza się klauzulą „Tajemnica skarbowa”.

Art. 118. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może ujawnić, za zgodą ministra właściwego do spraw finansów publicznych, informacje stanowiące tajemnicę skarbową z zakresu prowadzonych przez siebie postępowań, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbowa i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw, wskazując jednocześnie sposób udostępniania i wykorzystania ujawnionych informacji. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, może wyrazić zgodę na ujawnienie przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej, określonych informacji stanowiących tajemnicę skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbowa i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw, wskazując jednocześnie sposób udostępnienia i wykorzystania ujawnianych informacji.

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

§ 4. Wyrażenie zgody, o której mowa w § 2, następuje pisemnie, na uzasadniony wniosek naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej.

§ 5. Organy, o których mowa w § 1 i 2, równocześnie z ujawnieniem informacji stanowiących tajemnicę skarbową zawiadamiają pisemnie zainteresowanych o treści ujawnianych informacji.

Art. 119. Organy podatkowe udostępniają informacje zawarte w aktach spraw podatkowych, z wyłączeniem informacji wymienionych w art. 402, organom, które na podstawie odrębnych ustaw 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.

Art. 120. Do informacji, o których mowa w art. 99 § 2 pkt 1 i 2, stosuje się przepisy niniejszego rozdziału dotyczące udostępniania informacji wynikających z akt spraw podatkowych.

Art. 121. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej podaje do wiadomości publicznej zbiorcze informacje dotyczące podatków.

§ 2. Uprawnienie, o którym mowa w § 1, przysługuje również innym organom podatkowym i Prezesowi Najwyższej Izby Kontroli.

Art. 122. § 1. Organy Krajowej Administracji Skarbowej oraz samorządowe organy podatkowe zapewniają ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych dostęp do

indywidualnych danych podatkowych zobowiązanych i zainteresowanych w celach analitycznych do wykonywania jego zadań ustawowych.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu wykonywania zadań ustawowych, w szczególności wynikających ze sprawowanego ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej w celu wykonywania zadań ustawowych, w szczególności zadań analityczno-sprawozdawczych, może przetwarzać dane wynikające z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych oraz naczelników urzędów celno-skarbowych, a także informacje uzyskane na podstawie przepisów działu II rozdziału 15.

Art. 123. Przetwarzanie danych osobowych w zakresie uregulowanym w niniejszym rozdziale odbywa się z zachowaniem przepisów o ochronie danych osobowych oraz tajemnic ustawowo chronionych.

Rozdział 10

Terminy

Art. 124. § 1. Jeżeli początkiem terminu określonego w dniach jest pewne zdarzenie, przy obliczaniu tego terminu nie uwzględnia się dnia, w którym to zdarzenie nastąpiło. Upływ ostatniego z wyznaczonej liczby dni uważa się za koniec terminu.

§ 2. Terminy określone w tygodniach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim tygodniu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu.

§ 3. Terminy określone w miesiącach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim miesiącu, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim miesiącu nie było – w ostatnim dniu tego miesiąca.

§ 4. Terminy określone w latach kończą się z upływem tego dnia w ostatnim roku, który odpowiada początkowemu dniowi terminu, a gdyby takiego dnia w ostatnim roku nie było – w dniu, który poprzedzałby bezpośrednio ten dzień.

§ 5. 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, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.

§ 6. Termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało:

1) wysłane w postaci elektronicznej do organu podatkowego, a nadawca otrzymał urzędowe poświadczenie odbioru, choćby po jego upływie;
2) nadane w placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. z 2018 r. poz. 2188) lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym;
3) złożone przez żołnierza lub członka załogi statku morskiego w dowództwie jednostki wojskowej lub kapitanowi statku;
4) złożone przez osobę pozbawioną wolności w administracji zakładu karnego;
5) złożone przez osobę aresztowaną w administracji aresztu śledczego.

Art. 125. § 1. Jeżeli podatnik jest obowiązany sam obliczyć i wpłacić podatek, za termin płatności uważa się ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata powinna nastąpić.

§ 2. Jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, termin płatności podatku wynosi 14 dni od dnia doręczenia tej decyzji.

§ 3. Jeżeli przepisy prawa podatkowego określają kalendarzowo terminy płatności podatku, a decyzja ustalająca wysokość zobowiązania podatkowego nie została doręczona co najmniej na 14 dni przed terminem płatności podatku lub pierwszej raty, obowiązuje termin określony w § 2.

§ 4. Terminem płatności dla płatników jest ostatni dzień, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, powinna nastąpić wpłata należności z tytułu podatku.

§ 5. Terminem płatności dla inkasentów jest dzień następujący po ostatnim dniu, w którym, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, wpłata podatku powinna nastąpić, chyba że organ stanowiący właściwej jednostki samorządu terytorialnego wyznaczył termin późniejszy.

Art. 126. § 1. W razie uchybienia terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów płatności podatku oraz terminów określonych w dziale II rozdziale 7 oraz rozdziale 8 oddziale 6, 8 i 9 oraz w art. 489, art. 495, art. 505 i art. 508, należy przywrócić ten termin na wniosek zainteresowanego, jeżeli uprawdopodobni on, że uchybienie nastąpiło bez jego winy.

§ 2. Wniosek o przywrócenie terminu należy wnieść w ciągu 7 dni od dnia ustania przyczyny uchybienia terminowi. Jednocześnie ze złożeniem wniosku należy dopełnić czynności, dla której termin był określony.

§ 3. Przywrócenie terminu do złożenia wniosku przewidzianego w § 2 jest niedopuszczalne.

§ 4. W sprawie przywrócenia terminu postanawia właściwy w sprawie organ podatkowy.

§ 5. W sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia postanawia ostatecznie organ podatkowy właściwy do rozpatrzenia odwołania lub zażalenia.

§ 6. Na postanowienie, o którym mowa w § 4, służy zażalenie.

§ 7. Przed rozpatrzeniem wniosku o przywrócenie terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia organ podatkowy pierwszej instancji, na żądanie strony, może wstrzymać wykonanie decyzji lub postanowienia.

Art. 127. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, przedłużać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów określonych w dziale II rozdziale 7 oraz rozdziale 8 oddziale 6, 8 i 9, art. 254, art. 255, art. 321 § 3 i 4 oraz art. 322, określając grupy podmiotów, którym przedłużono terminy, rodzaje czynności, których termin wykonania został przedłużony, oraz dzień upływu przedłużonego terminu.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się do terminów procesowych.

Art. 128. § 1. Organ podatkowy, na wniosek zobowiązanego, w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem lub interesem publicznym, może odraczać terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego, z wyjątkiem terminów określonych w dziale II rozdziale 7 oraz rozdziale 8 oddziale 6, 8 i 9, art. 254, art. 255, art. 321 § 3 i 4 oraz art. 322.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się do terminów procesowych.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach, o których mowa w § 1, uwzględniając właściwość organów w zakresie czynności, dla których są przewidziane terminy, oraz termin udzielanego odroczenia.

DZIAŁ II

Zobowiązania podatkowe

Rozdział 1

Powstawanie zobowiązań podatkowych

Art. 129. Zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem:

1) zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże jego powstanie, albo
2) doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania.

Art. 130. § 1. Jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób, o którym mowa w art. 129 pkt 1, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty.

§ 2. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik, mimo ciążącego na nim obowiązku:

1) nie złożył deklaracji,
2) w złożonej deklaracji nie wykazał zobowiązania podatkowego,
3) wysokość zobowiązania podatkowego jest inna niż wykazana w deklaracji,
4) nie zapłacił podatku w całości albo w części

– wydaje decyzję, w której określa wysokość zobowiązania podatkowego albo orzeka o braku tego zobowiązania, z zastrzeżeniem art. 192 § 1 i art. 588.

§ 3. Przepisu § 2 pkt 4 nie stosuje się w przypadku, gdy podatnik nie zapłacił w całości albo w części podatku wykazanego w prawidłowej wysokości w deklaracji stanowiącej podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego w rozumieniu przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

§ 4. Jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik:

1) osiągnął dochód, przychód lub zysk w wysokości niepowodującej powstania zobowiązania podatkowego – orzeka o braku zobowiązania podatkowego oraz określa wysokość tego dochodu, przychodu lub zysku;
2) nie złożył deklaracji, nie wykazał w deklaracji straty lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji, a poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia go do skorzystania z ulg podatkowych – określa wysokość straty;
3) w złożonej deklaracji wykazał nieprawidłową kwotę zwrotu podatku, kwotę podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia, kwotę nadwyżki wpłat do rozliczenia lub

kwotę nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, w deklaracji nie wykazał tych kwot albo nie złożył deklaracji, mimo ciążącego na nim obowiązku — określa prawidłową wysokość kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.

§ 5. W sprawach dotyczących:

1) transakcji kontrolowanych, w których ceny transferowe zostały ustalone lub narzucone między podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych,
2) unikania opodatkowania w rozumieniu art. 33,
3) określenia dochodu z zysków kapitałowych w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych,
4) transakcji polegających na:
   a) zbyciu lub nabyciu przedsiębiorstwa albo jego zorganizowanej części,
   b) zbyciu lub nabyciu nieruchomości,
   c) połączeniu, podziale lub przekształceniu przedsiębiorcy

– przedmiotem decyzji, o której mowa w § 2, może być część zobowiązania podatkowego związana z tymi sprawami. Organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji wskazuje, w jakim zakresie uprzednio złożona deklaracja nie wywołuje skutków prawnych.

§ 6. Przepis § 5 nie ogranicza możliwości późniejszego wydania decyzji określającej w zakresie tego samego zobowiązania podatkowego oraz za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja określająca część zobowiązania podatkowego. W decyzji określającej organ podatkowy uwzględnia treść decyzji, w której określił część zobowiązania podatkowego.

§ 7. Z dniem, w którym decyzja określająca, o której mowa w § 6, stanie się ostateczna, decyzja określająca część zobowiązania podatkowego wygasa, na co organ podatkowy wskazuje w uzasadnieniu tej decyzji.

§ 8. Przepisy § 5–7 stosuje się odpowiednio do decyzji, o których mowa w § 4.

§ 9. Podatnik zamierzający skorzystać z ulgi podatkowej, której warunkiem, określonym w odrębnych przepisach, jest brak zaległości podatkowych, może złożyć wniosek do właściwego organu podatkowego o przeprowadzenie postępowania podatkowego. Do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego przepis § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 131. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających w sposób, o którym mowa w art. 129 pkt 2, jeżeli przepisy prawa podatkowego nakładają na podatnika obowiązek

złożenia deklaracji, wysokość zobowiązania podatkowego ustala się zgodnie z danymi zawartymi w deklaracji, chyba że przepisy odrębne przewidują inny sposób ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo w toku postępowania podatkowego stwierdzono, że deklaracja jest nierzetelna.

Rozdział 2

Deklaracje podatkowe

Art. 132. § 1. Deklaracja rzetelna i niewadliwa stanowi dowód tego, co wynika z jej treści.

§ 2. Za rzetelną uważa się deklarację, która w zakresie zawartych w niej danych odzwierciedla stan rzeczywisty.

§ 3. Za niewadliwą uważa się deklarację sporządzoną zgodnie z zasadami wynikającymi z przepisów odrębnych.

§ 4. Organ podatkowy w trakcie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, nie uznaje, w całości albo w części, deklaracji za dowód w rozumieniu § 1, jeżeli stwierdzi, że jest nierzetelna lub sporządzona w sposób wadliwy.

§ 5. Organ podatkowy uznaje jednak, w całości albo w części, za dowód w rozumieniu § 1, deklarację sporządzoną w sposób wadliwy, jeżeli wady te nie wpływają w sposób istotny na treść z niej wynikającą.

Art. 133. Deklarację podpisuje osoba uprawniona na podstawie przepisów rozdziału 5 działu I do reprezentowania podmiotu składającego deklarację.

Art. 134. § 1. Jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja może być podpisana przez pełnomocnika ogólnego lub pełnomocnika do podpisywania deklaracji.

§ 2. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o zmianie, odwołaniu oraz wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa składa się organowi podatkowemu właściwemu w sprawach podatku, którego dana deklaracja dotyczy.

§ 3. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o zmianie, odwołaniu oraz wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa może być złożone w postaci elektronicznej.

§ 4. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o zmianie, odwołaniu oraz wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa składane w postaci elektronicznej zobowiązany składa do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory pełnomocnictw do podpisywania deklaracji i wzory zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu tych pełnomocnictw, uwzględniając zakres pełnomocnictwa i konieczność identyfikacji podatnika, płatnika, inkasenta lub innego podmiotu oraz pełnomocnika, a także mając na celu uproszczenie zgłaszania pełnomocnictwa oraz pewność ustalenia zakresu działania pełnomocnika.

Art. 135. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podpisanie deklaracji przez pełnomocnika, o którym mowa w art. 134 § 1, zwalnia podatnika, płatnika, inkasenta lub inny podmiot z obowiązku podpisania deklaracji.

Art. 136. § 1. Deklarację składa się do właściwego organu podatkowego w terminach określonych w przepisach prawa podatkowego.

§ 2. Złożenie deklaracji po upływie terminu przedawnienia wymiaru nie wywołuje skutków prawnych.

§ 3. Organ podatkowy jest obowiązany potwierdzić złożenie deklaracji, jeżeli składający tego zażąda, z zastrzeżeniem art. 44 § 2.

§ 4. Jeżeli organ podatkowy, do którego złożono deklarację, jest niewłaściwy, niezwłocznie przekazuje deklarację organowi właściwemu.

§ 5. Deklarację złożoną do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za złożoną z zachowaniem terminu.

Art. 137. W przypadku doręczenia decyzji, o której mowa w art. 130 § 5, art. 192 lub art. 588, deklaracja nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim organ podatkowy:

1) określił część zobowiązania podatkowego lub
2) w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonał wymiaru związanego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, lub
3) dokonał wymiaru w zakresie skutków podatkowych transakcji objętej wnioskiem o konsultację.

Art. 138. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnik, płatnik, inkasent lub inny podmiot mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację.

§ 2. Przepis § 1 nie uchybia obowiązkowi skorygowania deklaracji wynikającemu z odrębnych przepisów.

§ 3. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. W przypadku niedołączenia

pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty organ podatkowy wzywa podmiot, o którym mowa w § 1, do dokonania tej czynności.

§ 4. W przypadku złożenia deklaracji korygującej za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uzasadnienie przyczyn korekty następuje w postaci elektronicznej.

§ 5. Do zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych nie stosuje się przepisów o korekcie deklaracji.

Art. 139. § 1. Nie wywołuje skutków prawnych:

1) skorygowanie deklaracji w czasie trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej – w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą, z zastrzeżeniem art. 140 § 1, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej;
2) skorygowanie deklaracji po upływie terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 228 i art. 229;
3) skorygowanie deklaracji bez złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli skorygowanie deklaracji wiąże się z powstaniem nadpłaty;
4) skorygowanie deklaracji w przypadku odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości albo w części;
5) skorygowanie deklaracji w przypadku umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty;
6) ponowne skorygowanie deklaracji w przypadku, o którym mowa w art. 140 § 2, z zastrzeżeniem skutku, o którym mowa w art. 174;
7) ponowne skorygowanie deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego w przypadku, o którym mowa w art. 140 § 4, w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania;
8) skorygowanie deklaracji w zakresie objętym decyzją wymiarową.

§ 2. Przepis § 1 pkt 1 nie wyłącza skuteczności złożenia deklaracji po raz pierwszy.

§ 3. Organ podatkowy zawiadamia pisemnie składającego deklarację korygującą o jej bezskuteczności.

Art. 140. § 1. W toku postępowania podatkowego prowadzonego przez organ pierwszej instancji strona może, w terminie, o którym mowa w art. 389 § 1, skorygować uprzednio złożoną deklarację, w zakresie objętym tym postępowaniem.

§ 2. Jeżeli strona ponownie skoryguje deklarację w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie, o którym mowa w art. 389 § 1, decyzja

umarzająca postępowanie podatkowe wygasa z dniem skorygowania deklaracji podatkowej, o czym organ podatkowy zawiadamia stronę. Jednocześnie organ podatkowy zawiadamia stronę o prowadzeniu postępowania w sprawie, w której wygasła decyzja umarzająca postępowanie podatkowe.

§ 3. W przypadku określonym w § 2 czynności przeprowadzone w tym postępowaniu pozostają w mocy, a przepisu art. 389 § 1 nie stosuje się.

§ 4. Prawo do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania przysługuje podatnikowi lub płatnikowi jednokrotnie, z zastrzeżeniem art. 389 § 4, w toku postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 594, przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, na zasadach i w terminie, o których mowa w art. 389 § 3.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 4, złożona korekta nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli tylko częściowo uwzględnia ocenę prawną związaną z unikaniem opodatkowania, o której mowa w art. 389 § 3, albo nie uwzględnia tej oceny w ogóle.

§ 6. Uprawnienie, o którym mowa w § 4, nie przysługuje, jeżeli:

1) postępowanie podatkowe jest prowadzone w wyniku uchylenia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji;
2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję wydaną z zastosowaniem przepisu art. 33 § 1 lub 7 albo środków ograniczających umowne korzyści.

§ 7. Organ podatkowy, w terminie 3 dni roboczych, informuje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o złożeniu deklaracji korygującej, zgodnie z § 4.

§ 8. W przypadku cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z § 4 przepis art. 601 stosuje się odpowiednio.

Rozdział 3

Szacowanie podstawy opodatkowania

Art. 141. § 1. Organ podatkowy określa podstawę opodatkowania w drodze szacowania, jeżeli:

1) brak jest ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do jej określenia lub
2) dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania, lub

3) podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

§ 2. Organ podatkowy odstąpi od określenia podstawy opodatkowania w drodze szacowania, jeżeli:

1) pomimo braku ksiąg podatkowych dowody uzyskane w toku postępowania lub
2) dane wynikające z ksiąg podatkowych, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania

– pozwalają na określenie podstawy opodatkowania.

§ 3. Określenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania powinno zmierzać do określenia jej w wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

§ 4. Organ podatkowy, określając podstawę opodatkowania w drodze szacowania, uzasadnia wybór metody szacowania. Organ podatkowy może odstąpić od uzasadnienia wyboru metody szacowania, jeżeli podatnik wyrazi zgodę na zastosowanie wybranej przez organ podatkowy metody szacowania podstawy opodatkowania.

§ 5. Organ zapoznaje podatnika z wybraną przez siebie metodą szacowania podstawy opodatkowania i wzywa podatnika do wypowiedzenia się w wyznaczonym terminie, nie krótszym niż 7 dni, czy wyraża zgodę na jej zastosowanie. Wyrażenie zgody następuje w formie pisemnej lub ustnie do protokołu.

Art. 142. Jeżeli podstawa opodatkowania została określona w drodze szacowania, a podatnik jest obowiązany do wpłaty zaliczek na podatek, organ podatkowy określa wysokość zaliczek za okres, za który podstawa opodatkowania została szacowana, w wysokości zbliżonej do rzeczywistej wysokości zaliczek. W przypadku gdy ze zgromadzonego materiału dowodowego wynika, że nie jest to możliwe, wysokość zaliczek określa się proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za cały rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Przepis art. 164 stosuje się odpowiednio.

Rozdział 4

Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Art. 143. § 1. Wydając decyzję z zastosowaniem:

1) art. 33 § 1 lub 7,
2) środków ograniczających umowne korzyści,

3) art. 24 ust. 19 i 20 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
4) przepisów rozdziału 4b oddziału 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 1a oddziału 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
5) art. 244 § 1, gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 41 ust. 15 lub 21 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika

– organ podatkowy ustala jednocześnie dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów niniejszego rozdziału.

§ 2. Przepisów niniejszego rozdziału nie stosuje się do ustalania dodatkowego zobowiązania podatkowego w sprawach innych niż określone w § 1.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1–3, organ podatkowy może odstąpić od ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów należy przyjąć, że w momencie dokonywania czynności, których dotyczy decyzja, podatnik pozostawał w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej przez niego w danych okolicznościach korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu (dobra wiara).

§ 4. Na ocenę, że podatnik działał w dobrej wierze, może wskazywać w szczególności nieprowadzenie przez niego działalności gospodarczej lub prowadzenie jej w niewielkiej skali, wskutek czego nie można było rozsądnie oczekiwać, że w odniesieniu do czynności, których dotyczy decyzja, o której mowa w § 1, będzie on korzystał z profesjonalnych porad dotyczących ich skutków podatkowych.

§ 5. Na ocenę, że podatnik działał w dobrej wierze, może wskazywać również wywiązywanie się z obowiązków wynikających z umowy o współdziałanie, jeżeli zdarzenie lub czynność skutkujące zastosowaniem przepisów, o których mowa § 1 pkt 1–3, wystąpiły w okresie trwania tej umowy.

Art. 144. § 1. W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem przepisów lub środków określonych w art. 143 § 1 pkt 1–4, gdy decyzja dotyczy podatku dochodowego od osób

prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych, z wyjątkiem zryczałtowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy nienależnie wykazanej lub zawyżonej straty podatkowej i niewykazanego w całości albo w części dochodu do opodatkowania w zakresie wynikającym z tej decyzji.

§ 2. W przypadku wydawania decyzji z zastosowaniem przepisów określonych w art. 143 § 1 pkt 1 w zakresie podatków innych niż wymienione w § 1, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w zakresie wynikającym z tej decyzji.

§ 3. W przypadku określonym w art. 143 § 1 pkt 5 dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, w stosunku do której płatnik zastosował niższą stawkę podatku lub nie pobrał podatku.

§ 4. W przypadkach określonych w § 1 i 2 organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, przyjmując, że przepisy lub środki określone w art. 143 § 1 mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie.

Art. 145. § 1. Stawki określone w art. 144 ulegają podwojeniu, jeżeli:

1) podstawa ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
2) nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 143 § 1 pkt 1–3 – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków;
3) strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach rozdziału 4b oddziału 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub rozdziału 1a oddziału 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów rozdziału 4b oddziału 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 1a oddziału 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.

§ 2. W przypadku gdy łącznie zaistnieją przesłanki wymienione w § 1 pkt 1 i 3, stawka, o której mowa w art. 144 § 1, ulega potrojeniu.

§ 3. Przepisu § 1 pkt 3 nie stosuje się, jeżeli strona uzupełni niekompletną dokumentację podatkową w pełnym zakresie w terminie wskazanym przez organ podatkowy, nie dłuższym niż 14 dni.

Art. 146. Stawki wskazane w art. 144 i art. 145 ulegają obniżeniu o połowę w przypadku wydania decyzji na podstawie art. 33 § 7 – w zakresie podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która jest związana z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 140 § 4.

Art. 147. Dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowanego w niniejszym rozdziale nie stosuje się względem osoby fizycznej, która za ten sam czyn ponosi odpowiedzialność za wykroczenie skarbowe albo za przestępstwo skarbowe.

Rozdział 5

Wygasanie zobowiązań podatkowych

Art. 148. § 1. Zobowiązanie podatkowe wygasa w całości albo w części wskutek:

1) zapłaty;
2) pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
3) zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku;
4) potrącenia;
5) przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych;
6) przejęcia własności nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym;
7) nabycia w całości spadku przez Skarb Państwa albo jednostkę samorządu terytorialnego stwierdzonego prawomocnym postanowieniem o stwierdzeniu nabycia spadku – ze skutkiem na dzień otwarcia spadku;
8) zaniechania poboru;
9) zwolnienia z obowiązku zapłaty na podstawie art. 470 § 3 i 4, art. 493 § 3, art. 498 § 3, art. 505 § 4 lub art. 576;
10) umorzenia;
11) przedawnienia poboru;
12) zdarzeń przewidzianych w odrębnych przepisach.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do innych zobowiązanych niż podatnik, w zakresie ich zobowiązań.

Art. 149. § 1. Zapłata podatku może nastąpić gotówką, w formie polecenia przelewu lub za pomocą innego niż polecenie przelewu instrumentu płatniczego, zwanego dalej „innym instrumentem płatniczym”.

§ 2. Przepisy dotyczące zapłaty podatku stosuje się odpowiednio do zaliczenia na poczet zobowiązania podatkowego środków pieniężnych przyjętych jako zabezpieczenie na podstawie art. 733 § 2 pkt 6 i 7.

§ 3. Rada gminy, rada powiatu lub sejmik województwa mogą zarządzić, w drodze uchwały, na zasadach określonych w odrębnych przepisach, pobór podatku w drodze inkasa. Zarządzenie poboru podatku w drodze inkasa nie wyłącza uprawnienia do wykonania zobowiązania w innych formach określonych w § 1.

Art. 150. § 1. Zapłata podatku może zostać dokonana także przez inny podmiot niż podatnik.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, uznaje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika.

Art. 151. § 1. Podstawy opodatkowania, kwoty podatków, odsetki za zwłokę, opłaty prolongacyjne, oprocentowanie nadpłat oraz wynagrodzenia przysługujące płatnikom i inkasentom zaokrągla się do pełnych złotych 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.

§ 2. Podstawy opodatkowania, o których mowa w art. 30a ust. 1 pkt 1–3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, oraz kwoty podatków od nich pobierane, zaokrągla się do pełnych groszy w górę.

§ 3. Kwoty opłat, o których mowa w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1445, z późn. zm.[7)]), nie podlegają zaokrągleniu.

§ 4. Przepisu § 1 nie stosuje się do zaliczenia wpłaty, zaliczenia nadpłaty lub zaliczenia zwrotu podatku.

Art. 152. § 1. Zapłata podatków przez podatników prowadzących działalność gospodarczą i zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów następuje wyłącznie w formie polecenia przelewu lub za pomocą innego instrumentu płatniczego, z wyjątkiem:

[7)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1588, 1669, 1693, 1722, 2073 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 534.

1) zapłaty opłaty skarbowej;
2) zapłaty podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą;
3) przypadku gdy zapłata podatku, zgodnie z przepisami prawa podatkowego, jest dokonywana papierami wartościowymi lub znakami akcyzy;
4) pobierania podatków przez płatników lub inkasentów.

§ 2. Formę rozliczeń, o której mowa w § 1, stosuje się również do wpłat kwot podatków pobranych przez płatników, jeżeli płatnicy spełniają warunki określone w § 1.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, rodzaje podatków, których zapłata jest dopuszczalna a papierami wartościowymi, szczegółowe zasady stosowania tej formy zapłaty podatku, termin i sposób dokonania zapłaty, rodzaj papieru wartościowego oraz sposób obliczenia jego wartości na potrzeby zapłaty podatku, uwzględniając pewność i prawidłowość dokonywania rozliczeń podatku w tej formie.

Art. 153. § 1. Wpłata podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku od towarów i usług oraz niepodatkowych należności budżetowych, jest dokonywana na rachunek urzędu skarbowego przy użyciu indywidualnego rachunku podatkowego identyfikującego podatnika lub płatnika (indywidualny rachunek podatkowy).

§ 2. Struktura numeru indywidualnego rachunku podatkowego jest zgodna ze standardem Numeru Rachunku Bankowego i zawiera:
1) sumę kontrolną;
2) numer rozliczeniowy jednostki organizacyjnej banku;
3) identyfikator podatkowy.

§ 3. Numer indywidualnego rachunku podatkowego jest udostępniany, po podaniu identyfikatora podatkowego, za pośrednictwem strony internetowej ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub przez urząd skarbowy.

§ 4. Zapłata podatków za pomocą innego instrumentu płatniczego jest możliwa w siedzibie organu podatkowego, jeżeli organ podatkowy dysponuje odpowiednim urządzeniem do autoryzacji transakcji płatniczych. Informacja o możliwości zapłaty podatków innym instrumentem płatniczym jest umieszczana w siedzibie organu oraz w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ podatkowy.

Art. 154. § 1. Za datę dokonania zapłaty podatku uważa się:

1) przy zapłacie gotówką – dzień wpłacenia kwoty podatku w kasie organu podatkowego lub w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy lub na rachunek tego organu w banku, w placówce pocztowej w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, w spółdzielczej kasie oszczędnościowo – kredytowej, w biurze usług płatniczych, w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub w instytucji pieniądza elektronicznego albo dzień pobrania podatku przez płatnika lub inkasenta;
2) w obrocie bezgotówkowym – dzień obciążenia rachunku bankowego podatnika, rachunku podatnika w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w instytucji płatniczej, w małej instytucji płatniczej lub instytucji pieniądza elektronicznego na podstawie polecenia przelewu, a w przypadku zapłaty za pomocą innego instrumentu płatniczego – dzień uzyskania potwierdzenia autoryzacji transakcji płatniczej, o której mowa w art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2019 r. poz. 659 i 730).

§ 2. W przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w unijnej instytucji płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych lub unijnej instytucji pieniądza elektronicznego, niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za datę zapłaty podatku uważa się dzień złożenia zlecenia płatniczego przez podatnika, jeżeli wpłacana kwota zostanie uznana na rachunku bankowym organu podatkowego w terminie wskazanym w art. 54 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych. W razie przekroczenia tego terminu za datę zapłaty uważa się dzień uznania kwoty na rachunku bankowym organu podatkowego.

§ 3. Zapłatę podatku na rzecz niewłaściwego organu podatkowego innego niż samorządowy, przed upływem terminu określonego przepisami prawa, uważa się za dokonaną z zachowaniem terminu.

§ 4. Przepisy § 1–3 stosuje się odpowiednio do podmiotów, o których mowa w art. 150 § 1.

§ 5. Zlecenia płatnicze na rzecz organów podatkowych mogą być składane również w postaci elektronicznej przy użyciu oprogramowania udostępnionego przez banki lub innego dostawcę usług płatniczych w rozumieniu ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych, uprawnionego do przyjmowania zleceń płatniczych albo w inny sposób uzgodniony z bankiem lub innym dostawcą usług płatniczych przyjmującym zlecenie.

§ 6. Zlecenie płatnicze, o którym mowa w § 5, zawiera dane identyfikujące wpłacającego, w tym identyfikator podatkowy, oraz wskazuje tytuł wpłaty, przy czym niepodanie lub błędne podanie tych informacji stanowi podstawę do odmowy realizacji wpłaty gotówkowej lub polecenia przelewu.

§ 7. Rozliczanie płatności na rzecz organów podatkowych następuje poprzez międzybankowy system rozliczeń elektronicznych w izbie rozliczeniowej, o której mowa w art. 67 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, lub poprzez system elektronicznych rozrachunków międzyoddziałowych Narodowego Banku Polskiego.

§ 8. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw łączności i po zasięgnięciu opinii Prezesa Narodowego Banku Polskiego, może określić, w drodze rozporządzenia, wzór formularza wpłaty gotówkowej oraz polecenia przelewu na rachunek organu podatkowego, uwzględniając konieczność identyfikacji wpłacającego oraz tytuł wpłaty.

Art. 155. § 1. 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.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli na podatniku ciążą zobowiązania podatkowe, których termin płatności upłynął. W tym przypadku 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.

§ 3. Jeżeli na podatniku ciążą koszty upomnienia, dokonaną wpłatę zalicza się w pierwszej kolejności na poczet kosztów upomnienia.

§ 4. Jeżeli na podatniku ciążą zobowiązania z tytułu zaliczek na podatek, dokonaną wpłatę zalicza się na poczet zaliczki, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności.

§ 5. W sprawie zaliczenia wpłaty na poczet zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub kosztów upomnienia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

§ 6. Postanowienie, o którym mowa w § 5, wydaje się wyłącznie na wniosek, w przypadku gdy:

1) wpłata w całości pokrywa kwotę główną zaległości wraz z odsetkami za zwłokę oraz koszty upomnienia, jeżeli zostały one naliczone lub
2) kwota wpłaty podlegającej zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub kosztów upomnienia nie przekracza 60 zł, lub
3) od wpłat dokonanych po terminie płatności nie naliczono odsetek za zwłokę zgodnie z art. 165 § 1 pkt 10.

Art. 156. § 1. Zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę, a także koszty upomnienia, podlegają, na wniosek podatnika lub z urzędu, potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa, gminy, powiatu lub województwa z tytułu:

1) prawomocnego wyroku sądowego wydanego na podstawie art. 417 lub art. 417^2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny;
2) prawomocnej ugody sądowej zawartej w związku z zaistnieniem okoliczności przewidzianych w 417 lub art. 417^2 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny;
3) nabycia przez Skarb Państwa, gminę, powiat lub województwo nieruchomości lub prawa wieczystego użytkowania na cele uzasadniające wywłaszczenie lub wywłaszczenia na podstawie przepisów o gospodarce nieruchomościami;
4) odszkodowania orzeczonego w ostatecznej decyzji organu administracji rządowej lub wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa.

§ 2. Zobowiązania podatkowe oraz zaległości podatkowe wraz z odsetkami za zwłokę, a także kosztami upomnienia, podlegają, na wniosek podatnika lub z urzędu, potrąceniu z wzajemnej, bezspornej i wymagalnej wierzytelności podatnika wobec Skarbu Państwa także z tytułu:

1) odszkodowania za niesłuszne skazanie, tymczasowe aresztowanie lub zatrzymanie, uzyskanego na podstawie przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 1987 i 2399 oraz z 2019 r. poz. 150 i 679);
2) odszkodowania uzyskanego na podstawie przepisów o uznaniu za nieważne orzeczeń wydanych wobec osób represjonowanych za działalność na rzecz bytu Państwa Polskiego.

§ 3. Przepis § 1 i 2 stosuje się również do wzajemnych, bezspornych i wymagalnych wierzytelności podatnika wobec państwowych lub samorządowych jednostek budżetowych z tytułu zamówień wykonanych przez niego na podstawie umów zawartych w trybie przepisów o zamówieniach publicznych, pod warunkiem, że potrącenie jest dokonywane przez tego podatnika i z tej wierzytelności.

§ 4. Do potrącenia zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę przepis art. 166 § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Na wniosek podatnika wierzytelności z tytułów wymienionych w § 1- 3 mogą być również zaliczane na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

§ 6. Potrącenie następuje z dniem:

1) złożenia wniosku, który został uwzględniony, lub
2) wydania z urzędu postanowienia o potrąceniu.

§ 7. W sprawie potrącenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

§ 8. Jednostka budżetowa, której zobowiązanie zostało potrącone z wierzytelności podatnika, jest zobowiązana wpłacić równowartość wygasłego podatku do organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia dokonania potrącenia.

Art. 157. § 1. Zobowiązanie podatkowe wygasa przez przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych na rzecz:

1) Skarbu Państwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetu państwa;
2) gminy, powiatu lub województwa – w zamian za zaległości podatkowe z tytułu podatków stanowiących dochody budżetów tych jednostek samorządu terytorialnego.

§ 2. Przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych następuje na wniosek podatnika:

1) w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, na podstawie umowy zawartej, za zgodą właściwego naczelnika urzędu skarbowego, a w przypadku gdy przedmiotem umowy jest przeniesienie akcji lub udziałów także za zgodą Prezesa Rady Ministrów, między starostą wykonującym zadanie z zakresu administracji rządowej a podatnikiem;
2) w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2, na podstawie umowy zawartej między wójtem (burmistrzem, prezydentem miasta), starostą lub marszałkiem województwa a podatnikiem.

§ 3. Umowa, o której mowa w § 2, wymaga formy pisemnej, chyba że przepisy odrębne przewidują formę szczególną.

§ 4. Starosta powiadamia właściwego naczelnika urzędu skarbowego o zawarciu umowy, o której mowa w § 2 pkt 1, przesyłając jednocześnie jej kopię.

§ 5. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio do wójta (burmistrza, prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa, w przypadku podatków, z których wpływy stanowią

dochody budżetu jednostki samorządu terytorialnego, dla których właściwy jest naczelnik urzędu skarbowego.

§ 6. Wyrażenie albo odmowa wyrażenia zgody, o której mowa w § 2 pkt 1, następuje w drodze postanowienia.

§ 7. Za datę wygaśnięcia zobowiązania podatkowego uważa się dzień przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych.

§ 8. W przypadku zawarcia umowy, o której mowa w § 2, organ podatkowy pierwszej instancji wydaje decyzję stwierdzającą wygaśnięcie zobowiązania podatkowego. Przepis art. 166 § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 158. Przepisy art. 149–151 oraz art. 153 § 4 i art. 154–157 stosuje się odpowiednio również do innych zobowiązanych niż podatnik.

Art. 159. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, w przypadkach uzasadnionych interesem publicznym lub ważnym interesem podatników:

1) zaniechać w całości albo w części poboru podatków, określając rodzaj podatku, okres, w którym następuje zaniechanie, i grupy podatników, których dotyczy zaniechanie;
2) zwolnić niektóre grupy płatników z obowiązku pobierania podatków oraz określić termin wpłacenia podatku i wynikające z tego zwolnienia obowiązki informacyjne podatników, chyba że podatnik jest obowiązany do dokonania rocznego lub innego okresowego rozliczenia tego podatku.

§ 2. Rozporządzenie, o którym mowa w § 1 pkt 1, dotyczące zaniechania poboru podatku od podatników prowadzących działalność gospodarczą, którzy w wyniku zaniechania poboru podatku staną się beneficjentami pomocy w rozumieniu przepisów o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej, stanowiące pomoc publiczną, zawiera program pomocowy określający przeznaczenie i warunki dopuszczalności pomocy publicznej.

Rozdział 6

Zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę

Art. 160. Zaległością podatkową jest podatek niezapłacony w terminie płatności.

Art. 161. § 1. Zwrotowi podlega uprzednio zwrócona przez organ podatkowy lub zaliczona na poczet należności, o których mowa w art. 205 § 2, wraz z oprocentowaniem:

1) nadpłata lub zwrot podatku wykazane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, ujęte w deklaracji lub we wniosku o zwrot podatku w rozumieniu 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;
2) nadpłata lub zwrot podatku:
   a) stwierdzone w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie,
   b) zaliczone lub zwrócone w trybie art. 191 § 1, w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, w zakresie wynikającym z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
   c) stwierdzone 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 z tego wniosku, nienależnie lub w wysokości większej od należnej,
   d) wykazane dodatkowo w deklaracji skorygowanej na podstawie art. 657, nienależnie lub w wysokości większej od należnej.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, zwrot następuje bez wezwania organu podatkowego, a kwoty podlegające zwrotowi traktuje się jako zaległości podatkowe.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2, organ podatkowy wzywa do dokonania zwrotu w terminie 30 dni od dnia doręczenia wezwania. W przypadku niedokonania zwrotu we wskazanym terminie, po upływie tego terminu, kwotę podlegającą zwrotowi traktuje się jak zaległość podatkową, a organ podatkowy wydaje bez zbędnej zwłoki decyzję, w której określa wysokość tej zaległości podatkowej.

Art. 162. Zwrotowi bez wezwania organu podatkowego podlega wynagrodzenie płatników lub inkasentów pobrane nienależnie lub w wysokości większej od należnej, które traktuje się jako zaległość podatkową. Organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej.

Art. 163. § 1. Od zaległości podatkowych, z zastrzeżeniem art. 165, są naliczane odsetki za zwłokę.

§ 2. Odsetki za zwłokę nalicza zobowiązany, z zastrzeżeniem art. 155 § 5, art. 157 § 8, art. 164, art. 198 § 1 i art. 225 § 2 pkt 1- 3.

§ 3. Odsetki za zwłokę są naliczane od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin płatności.

§ 4. W przypadkach, o których mowa w art. 161 § 1 pkt 1, odsetki za zwłokę są naliczane odpowiednio od dnia, w którym dokonano zwrotu nadpłaty, zwrotu podatku, zwrotu oprocentowania, a w przypadku ich zaliczenia na poczet należności, o których mowa w art. 196 § 2, od dnia, w którym upłynął termin ich płatności.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w art. 161 § 3, odsetki za zwłokę są naliczane od dnia następującego po dniu, w którym upłynął termin do zwrotu, o którym mowa w tym przepisie.

§ 6. W przypadkach, o których mowa w art. 162, odsetki za zwłokę są naliczane od dnia pobrania wynagrodzenia.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę, mając na uwadze w szczególności sposoby wygasania zobowiązań podatkowych, przypadki stosowania ulg w spłacie oraz odroczenia terminu złożenia deklaracji.

Art. 164. Jeżeli w postępowaniu podatkowym po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego organ podatkowy stwierdzi, że podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji, wysokość zaliczek jest inna niż wykazana w deklaracji lub zaliczki nie zostały zapłacone w całości albo w części, organ ten wydaje decyzję, w której określa wysokość odsetek za zwłokę na dzień złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, a w przypadku niezłożenia zeznania w terminie – na ostatni dzień terminu złożenia zeznania, przyjmując prawidłową wysokość zaliczek na podatek.

Art. 165. § 1. Odsetek za zwłokę nie nalicza się:

1) od zaległości podatkowych związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli deklaracja została złożona za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
2) za okres od dnia następnego po upływie jednego roku od dnia złożenia deklaracji, od zaległości związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli w tym okresie nie zostały one ujawnione zobowiązanemu przez organ podatkowy;
3) za okres od dnia wszczęcia postępowania podatkowego do dnia doręczenia decyzji organu pierwszej instancji, jeżeli decyzja nie została doręczona w terminie 3 miesięcy od dnia

wszczęcia postępowania w przypadku, o którym mowa w art. 325 § 2 pkt 1, albo 6 miesięcy, w przypadkach, o których mowa w art. 325 § 2 pkt 2;

4) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 465 § 1, do dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy;

5) za okres od dnia następnego po upływie terminu, o którym mowa w art. 325 § 1 pkt 2 lub § 2 pkt 2, do dnia doręczenia decyzji organu odwoławczego, jeżeli decyzja organu odwoławczego nie została wydana w tym terminie;

6) w przypadku zawieszenia postępowania z urzędu – od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu postępowania do dnia doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszonego postępowania;

7) za okres zabezpieczenia, od zabezpieczonej kwoty zobowiązania, jeżeli objęte zabezpieczeniem środki pieniężne, w tym kwoty uzyskane ze sprzedaży objętych zabezpieczeniem rzeczy lub praw, zostały zaliczone na poczet zaległości podatkowych;

8) w przypadku, o którym mowa w art. 574 § 3 – za okres do 7. dnia po dniu opublikowania lub doręczenia zmienionej interpretacji albo doręczenia postanowienia o stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji;

9) za okres od dnia złożenia wniosku o wydanie decyzji określonej w art. 616 § 1 do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 626 § 1 lub 2, od zaległości podatkowych związanych z osiągnięciem korzyści podatkowej;

10) jeżeli ich wysokość nie przekraczałaby 10 zł;

11) w zakresie przewidzianym w odrębnych przepisach.

§ 2. Przepisu § 1 pkt 3 i 5 nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu podatkowego, a także, gdy opóźnienie wynika z dokonania określonych czynności, dla których przepisy prawa podatkowego określają terminy przeprowadzenia rozprawy lub mediacji.

§ 3. Przepisy § 1 pkt 3-5 stosuje się również w razie uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia oraz stwierdzenia nieważności decyzji. W tym przypadku terminy należy liczyć sumując poszczególne okresy trwania postępowania.

§ 4. Przepis § 1 pkt 7 stosuje się odpowiednio w razie przeniesienia na poczet zobowiązań podatkowych własności zajętych uprzednio rzeczy lub praw majątkowych.

Art. 166. § 1. Odsetki za zwłokę są wpłacane bez wezwania organu podatkowego.

§ 2. Jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz

kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim w dniu wpłaty, kwota zaległości podatkowej pozostaje do kwoty odsetek za zwłokę.

Art. 167. Stawka odsetek za zwłokę jest równa sumie 200% podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, ustalanej zgodnie z przepisami o Narodowym Banku Polskim, i 2%, z tym że stawka ta nie może być niższa niż 8%.

Art. 168. § 1. Obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę stosuje się, w zakresie objętym korektą, w przypadku spełnienia łącznie następujących warunków:

1) złożenia prawnie skutecznej deklaracji korygującej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji;
2) zapłaty zaległości podatkowej w terminie 7 dni od dnia złożenia deklaracji korygującej.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie zaliczenia nadpłaty lub zwrotu podatku, a także w razie potrącenia lub przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych na podstawie art. 157, na wniosek złożony w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty deklaracji.

§ 3. Obniżonej stawki odsetek za zwłokę nie stosuje się w przypadku korekty deklaracji:

1) złożonej po zakończeniu kontroli podatkowej, gdy nie stosuje się zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej;
2) dokonanej w toku postępowania podatkowego w przypadkach, o których mowa w art. 389 § 1 i 3;
3) dokonanej w przypadkach, o których mowa w 62 ust. 4 oraz art. 82 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 169. § 1. Stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 167 i art. 168, ulegają obniżeniu lub podwyższeniu w stopniu odpowiadającym obniżeniu lub podwyższeniu podstawowej stopy oprocentowania kredytu lombardowego, począwszy od dnia, w którym stopa ta uległa zmianie.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej „Monitor Polski” stawki odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 167 i art. 168.

Rozdział 7

Przedawnienie

Oddział 1

Przedawnienie wymiaru

Art. 170. Doręczenie decyzji wymiarowej organu podatkowego pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych (przedawnienie wymiaru) po upływie:

1) 3 lat albo
2) 5 lat – w przypadku:
   a) podatku od towarów i usług,
   b) podatku akcyzowego,
   c) specjalnego podatku węglowodorowego,
   d) podatku od wydobycia niektórych kopalin,
   e) podatku dochodowego od osób prawnych,
   f) podatku od niektórych instytucji finansowych,
   g) podatku dochodowego od osób fizycznych,
   h) podatków innych niż wskazanych w lit. a-g, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do dokonania wymiaru,
   i) decyzji o odpowiedzialności płatnika.

Art. 171. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustalone na podstawie przepisów rozdziału 4 nie powstaje, jeżeli decyzja organu podatkowego pierwszej instancji określona w art. 143 § 1 została doręczona po upływie:

1) terminu przedawnienia wymiaru – w przypadku określenia wysokości zobowiązania podatkowego, straty podatkowej, wysokości nadpłaty lub zwrotu podatku, lub orzeczenia o odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika, lub zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy, albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;
2) terminu przedawnienia wymiaru, do którego ustawa dopuszcza powstanie zobowiązania podatkowego – w przypadku ustalenia zobowiązania podatkowego albo w przypadku umorzenia postępowania w tej sprawie;

3) 3 lat, licząc od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru - w przypadku rozpatrzenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku lub umorzenia postępowania w tych sprawach.

Art. 172. W przypadkach, o których mowa w art. 227, art. 464 § 1, art. 493 § 1, art. 498 § 1 i art. 505, decyzja wymiarowa organu podatkowego pierwszej instancji może zostać wydana po upływie terminu, o którym mowa w art. 170.

Art. 173. § 1.Termin, o którym mowa w art. 170, rozpoczyna bieg od dnia, w którym:

1) upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego;
2) powstał obowiązek podatkowy, jeżeli zobowiązanie podatkowe powstaje poprzez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

§ 2. W przypadku:

1) decyzji określającej prawidłową wysokość zwrotu podatku, kwoty podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych lub nadwyżki wpłat do rozliczenia, w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług – termin, o którym mowa w art. 170, rozpoczyna bieg od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, za który wykazano zwrot podatku lub nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług;
2) decyzji określającej wysokość straty – termin, o którym mowa w art. 170, rozpoczyna bieg od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, w którym powstała strata;
3) decyzji określającej wysokość zaległości podatkowej – termin, o którym mowa w art. 170, rozpoczyna bieg od dnia, w którym nastąpił nienależny zwrot lub zaliczenie kwoty podlegającej zwrotowi, traktowanej jako zaległość podatkowa;
4) decyzji o braku zobowiązania podatkowego oraz określeniu wysokości dochodu, przychodu lub zysku – termin, o którym mowa w art. 170, rozpoczyna bieg od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, w którym powstał dochód, przychód lub zysk;
5) niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej – termin, o którym mowa w art. 170, rozpoczyna bieg od dnia, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi;

6) gdy z przepisów prawa podatkowego wynika, że podatek jest płatny w ratach – termin, o którym mowa w art. 170, rozpoczyna bieg od dnia, w którym upłynął termin płatności ostatniej raty.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 5, ustalenie wysokości zobowiązania podatkowego następuje na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu powstania obowiązku podatkowego oraz istniejącego w tym dniu stanu faktycznego, a jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami, zobowiązanie podatkowe ustalane jest na rok podatkowy lub na inny okres rozliczeniowy, decyzja ustalająca to zobowiązanie wydawana jest na podstawie stanu prawnego obowiązującego w dniu nabycia prawa do ulgi.

Art. 174. § 1. W przypadku skorygowania przez zobowiązanego deklaracji, w okresie 6 miesięcy przed upływem terminu, o którym mowa w art. 170, z którą wiąże się:

1) zmniejszenie kwoty podatku,
2) wykazanie lub zwiększenie kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług,
3) wykazanie lub zwiększenie straty

– termin ten ulega wydłużeniu o 1 rok.

§ 2. Przepis § 1 ma również zastosowanie w przypadku każdego kolejnego skorygowania przez zobowiązanego deklaracji po wydłużeniu terminu zgodnie z § 1.

Art. 175. Bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia:

1) śmierci zobowiązanego;
2) śmierci przedstawiciela ustawowego zobowiązanego;
3) utraty przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych;
4) wystąpienia do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej;
5) wystąpienia przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej;
6) doręczenia postanowienia o zawieszeniu postępowania w przypadku, o którym mowa w art. 435 § 1 pkt 8 lub art. 438–440;

7) wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wymiarową, decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej, decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu podatkowego pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia lub postanowienie określone w art. 466 § 1;
8) wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub na podstawie przepisów prawa Unii Europejskiej, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do dokonania wymiaru;
9) złożenia wniosku o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska;
10) wystąpienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 599 § 2, o opinię Rady, co do zasadności zastosowania art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści;
11) złożenia wniosku o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

Art. 176. Po zaistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 175, bieg terminu przedawnienia wymiaru rozpoczyna się, nie wcześniej jednak niż w dniu, o którym mowa w art. 173, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia:

1) uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, uprawomocnienia się postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia;
2) ustanowienia przedstawiciela ustawowego zobowiązanego;
3) ustanowienia kuratora zobowiązanego;
4) w którym decyzja innego organu, kończąca sprawę stanowiącą zagadnienie wstępne, stała się ostateczna lub orzeczenie sądu w tej sprawie uprawomocniło się;
5) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie ustalenia istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa;
6) doręczenia postanowienia o podjęciu zawieszonego postępowania, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, o której mowa w art. 435 § 1 pkt 8 lub art. 438–440;

7) doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego wraz z aktami sprawy ze stwierdzeniem jego prawomocności wydanego w sprawie decyzji wymiarowej, decyzji stwierdzającej nieważność decyzji wymiarowej, decyzji uchylającej w całości decyzję wymiarową organu podatkowego pierwszej instancji i przekazującej sprawę do ponownego rozpatrzenia lub postanowienia określonego w art. 466 § 1;
8) otrzymania przez organ podatkowy żądanej informacji niezbędnej do dokonania wymiaru od organu innego państwa lub odmowy jej udzielenia, albo dokonania wymiaru mimo nieotrzymania tej informacji;
9) doręczenia zobowiązanemu informacji o zakończeniu procedury wzajemnego porozumiewania się lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska;
10) doręczenia stronie opinii Rady wydanej po wystąpieniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek strony, o którym mowa w art. 599 § 2, co do zasadności zastosowania art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści, lub po dniu upływu terminu na wydanie tej opinii;
11) wydania ostatecznej decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub innego aktu kończącego postępowanie w tej sprawie, a w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję lub ten akt – od dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Art. 177. § 1. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru może następować wielokrotnie, z tym, że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. W przypadku upływu tego okresu, termin przedawnienia wymiaru biegnie dalej od dnia następnego.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w art. 175, przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia wymiaru. W tym przypadku do okresu 5 lat, o którym mowa w § 1, wlicza się również poszczególne okresy od dnia zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 175, do dnia zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 176.

§ 3. Do okresu, o którym mowa w § 1, nie wlicza się okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru na podstawie art. 175 pkt 7 i 11, w przypadku wniesienia skargi do

sądu administracyjnego na decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub inny akt kończący postępowanie w tej sprawie.

Art. 178. § 1. Organ podatkowy prowadzący postępowanie informuje niezwłocznie zobowiązanego o:

1) zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wymiaru w związku z zaistnieniem okoliczności, o których mowa w art. 175 pkt 4, 5, 8 lub 9;
2) przewidywanej dacie, w której nastąpi przedawnienie wymiaru, po zaistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 176 pkt 4, 5, 8 lub 9.

§ 2. Informację, o której mowa w § 1, doręcza się pełnomocnikowi, jeżeli przed jej wysłaniem:

1) pełnomocnik ogólny został ujawniony w Centralnym Rejestrze albo
2) zawiadomiono organ podatkowy o ustanowieniu pełnomocnika.

Oddział 2

Przedawnienie poboru

Art. 179. § 1. Zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie poboru).

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku zobowiązania podatkowego powstałego na skutek procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, gdy ta umowa przewiduje możliwość wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia, z tym że 5 letni okres jest liczony od daty wprowadzenia tego porozumienia w życie.

Art. 180. Bieg terminu przedawnienia poboru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia:

1) śmierci zobowiązanego;
2) śmierci przedstawiciela ustawowego zobowiązanego;
3) utraty przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych;
4) wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej, rozłożeniu podatku na raty lub zaległości podatkowej albo decyzji o odroczeniu terminu złożenia deklaracji;

5) doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia dobrowolnego w przypadku, o którym mowa w art. 481 § 1 pkt 1;
6) doręczenia zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2018 r. poz. 1314, z późn. zm.[8)]);
7) ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego;
8) ogłoszenia upadłości zobowiązanego albo otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego lub wydania postanowienia o zatwierdzeniu układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2019 r. poz. 243, 326 i 912);
9) wystąpienia do sądu powszechnego na podstawie art. 527 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny.

Art. 181. Po zaistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 180, bieg terminu przedawnienia poboru rozpoczyna się, nie wcześniej jednak niż w dniu, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru, a po zawieszeniu biegnie dalej od dnia:
1) uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, uprawomocnienia się postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia;
2) ustanowienia przedstawiciela ustawowego zobowiązanego;
3) ustanowienia kuratora zobowiązanego;
4) upływu terminu płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej, ostatniej raty podatku lub ostatniej raty zaległości podatkowej lub upływu odroczonego terminu złożenia deklaracji, także w przypadku wygaśnięcia w części decyzji dotyczących tych ulg; w przypadku wygaśnięcia w całości tych decyzji bieg terminu przedawnienia poboru biegnie dalej od dnia ich wygaśnięcia; w przypadku rozłożenia na raty bądź odroczenia terminu płatności wynikającego z postanowienia sądu restrukturyzacyjnego lub upadłościowego w sprawie zatwierdzenia układu za datę wygaśnięcia decyzji uznaje się datę prawomocnego uchylenia układu przez sąd lub prawomocnego wygaśnięcia układu;
5) ustania zabezpieczenia dobrowolnego;

[8)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1356, 1499, 1629, 2192, 2193 i 2432 oraz z 2019 r. poz. 730.

6) zakończenia postępowania zabezpieczającego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji;
7) wygaśnięcia lub wykreślenia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego;
8) uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego albo uprawomocnienia się postanowienia o zatwierdzeniu układu albo o odmowie zatwierdzenia układu albo o umorzeniu postępowania restrukturyzacyjnego, w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne;
9) uprawomocnienia się orzeczenia sądu powszechnego w sprawie wytoczonej na podstawie art. 527 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny.

Art. 182. § 1. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru może następować wielokrotnie, z tym że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia poboru biegnie dalej od dnia następnego.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w art. 180, przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia poboru. W tym przypadku do okresu 5 lat, o którym mowa w § 1, wlicza się również poszczególne okresy:
1) od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru, do dnia zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 181 pkt 1–3;
2) od dnia zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 180 pkt 4–7, do dnia zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 181 pkt 4–7.

§ 3. Do okresu, o którym mowa w § 1, nie wlicza się okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru na podstawie art. 180 pkt 8.

Art. 183. § 1. Bieg terminu przedawnienia poboru przerywa zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego, jeżeli zobowiązanemu w rozumieniu ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed upływem tego terminu, doręczono zawiadomienie o jego zastosowaniu. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia poboru biegnie on na nowo od dnia, w którym zastosowano pierwszy środek egzekucyjny.

§ 2. Biegu terminu przedawnienia poboru nie przerywa zastosowanie środka egzekucyjnego, jeżeli środek ten został zastosowany przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia poboru lub w trakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru.

§ 3. Biegu terminu przedawnienia poboru nie przerywa zastosowanie środka egzekucyjnego, jeżeli środek ten został zastosowany na podstawie decyzji wymiarowej, w przypadku gdy:

1) stwierdzono jej nieważność lub
2) zmieniono lub uchylono tę decyzję z przyczyn wskazanych w art. 494 albo art. 488 § 1:
   a) pkt 3, 4 i 7–14, lub
   b) pkt 1 i 2 – jeżeli strona nie przyczyniła się do ich powstania, lub
   c) pkt 5 i 6 – jeżeli niepowołanie nowych okoliczności lub nowych dowodów przed dniem wydania decyzji nastąpiło bez winy strony.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio w przypadku uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności postanowienia w sprawie nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, jeżeli zastosowanie środka egzekucyjnego nastąpiło w związku z nadaniem rygoru natychmiastowej wykonalności.

§ 5. Środka egzekucyjnego zastosowanego w okolicznościach, o których mowa w § 2–4, nie uważa się za pierwszy środek egzekucyjny w rozumieniu § 1.

Art. 184. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się w zakresie w jakim ratyfikowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej.

Rozdział 8

Nadpłata i zwrot podatku

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 185. § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, w zakresie w jakim organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, lub ich części, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie.

§ 3. W zakresie okoliczności, o których mowa w § 2, organ podatkowy uwzględnia stan faktyczny istniejący do dnia:

1) wydania decyzji w sprawie nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy wydał decyzję w sprawie nadpłaty po upływie 2 miesięcy od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub złożeniu

deklaracji, o której mowa w art. 186 § 2, organ podatkowy uwzględnia stan faktyczny na dzień upływu tego okresu;

2) wynikającego z przepisów prawa podatkowego dokonania zwrotu lub wydania postanowienia o zaliczeniu nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy wydał to postanowienie po upływie 7 dni od zaistnienia okoliczności uzasadniającej wydanie tego postanowienia, organ podatkowy uwzględnia stan faktyczny na dzień upływu tego okresu.

§ 4. Przepis § 3 pkt 2 stosuje się gdy decyzji w sprawie nadpłaty nie wydaje się.

Art. 186. § 1. Nadpłata powstaje w dniu zapłaty podatku.

§ 2. Jeżeli z ustawy podatkowej wynika obowiązek zapłaty zaliczek na podatek, nadpłata w zakresie podatku zapłaconego przed terminem złożenia deklaracji powstaje w dniu złożenia deklaracji podatkowej za okres, którego dotyczą zaliczki, a w razie jej niezłożenia w dniu upływu terminu do jej złożenia.

Art. 187. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do odsetek za zwłokę oraz przypadków, o których mowa w art. 148 § 1 pkt 2–6.

Oddział 2

Podmioty uprawnione do nadpłaty

Art. 188. Wysokość nadpłaty określa zobowiązany w deklaracji, o której mowa w art. 186 § 2, albo we wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Art. 189. § 1. Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zobowiązanemu, u którego ona powstała.

§ 2. Uprawnienie, o którym mowa w § 1, przysługuje również:

1) tym, którzy zapłacili kwotę nienależnie jako podatek;

2) wspólnikom spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań podatkowych spółki;

3) spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań podatkowych tej grupy.

§ 3. Uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w zakresie dotyczącym tego postępowania lub kontroli.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zawierający dane umożliwiające stwierdzenie i zwrot nadpłaty, w szczególności oznaczenie podmiotu uprawnionego do nadpłaty, wskazanie podatku jakiego dotyczy nadpłata, kwoty nadpłaty, przyczyny jej powstania oraz sposób jej zwrotu, mając na względzie ułatwienie składania wniosków i usprawnienie ich rozpatrywania.

Art. 190. § 1. Jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia deklaracji, to podmioty, o których mowa w art. 189 § 1 i § 2 pkt 2 i 3, wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty składają skorygowaną deklarację, chyba że uprzednio złożona deklaracja jest prawidłowa.

§ 2. Podmioty, o których mowa w art. 189 § 2 pkt 2, składają wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty umowę spółki aktualną na dzień rozwiązania spółki.

Oddział 3

Stwierdzenie nadpłaty

Art. 191. § 1. Organ podatkowy z urzędu lub na wniosek dokonuje zaliczenia lub zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji.

§ 2. Jeżeli nadpłata została określona nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości w deklaracji, o której mowa w art. 186 § 2, lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty, o którym mowa w art. 189, organ wydaje decyzję w sprawie nadpłaty.

§ 3. Jeżeli zaliczenia lub zwrotu nadpłaty stwierdzonej bez wydawania decyzji dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe w zakresie nadpłaty będącej przedmiotem wniosku.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach dotyczących stwierdzenia nadpłaty, o których mowa w § 1, w zakresie podatków pobieranych przez płatników, uwzględniając w szczególności rodzaj podatku i przypadki poboru podatku przez płatnika.

Art. 192. § 1. Organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonuje również wymiaru w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego, chyba że prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego wynika z uprzednio złożonej deklaracji.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości dochodu, przychodu, zysku lub straty.

§ 3. Przepis § 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty.

Art. 193. W przypadku, o którym mowa w art. 185 § 2, organ podatkowy w decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty określa kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek, których ciężar zapłaty nie został poniesiony przez zobowiązanego, o którym mowa w art. 188 lub art. 189 § 1, ani podmiot, o którym mowa w art. 189 § 2.

Art. 194. Organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę określa, na dzień jej wydania, czy i za jaki okres przysługuje oprocentowanie nadpłaty.

Art. 195. § 1. Organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty informuje:

1) o tym, że deklaracja korygująca złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutku prawnego, jeżeli wynikająca z niej wysokość zobowiązania podatkowego nie jest prawidłowa;
2) w jakim zakresie uprzednio złożona deklaracja wywołuje skutek prawny;
3) o możliwości późniejszego wydania decyzji wymiarowej za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja w sprawie stwierdzenia nadpłaty, chyba że decyzja ta jest wydawana w okolicznościach, o których mowa w art. 227;
4) o prawie do złożenia wniosku, o którym mowa w art. 197 - w przypadku, o którym mowa w art. 185 § 2.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku wykazania w deklaracji korygującej wysokości: dochodu, przychodu, zysku lub straty.

§ 3. Przepis § 1 pkt 1 stosuje się odpowiednio w przypadku wydania decyzji na skutek umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Art. 196. § 1. W przypadku wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której może zostać wydana decyzja wymiarowa, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu. Postępowanie wszczęte na wniosek w sprawie stwierdzenia nadpłaty podlega umorzeniu z mocy prawa. Przepisu art. 446 § 1 nie stosuje się.

§ 2. Przepisy niniejszego rozdziału nie ograniczają możliwości późniejszego wydania w wyniku postępowania podatkowego decyzji wymiarowej w zakresie tego samego zobowiązania podatkowego oraz za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja w sprawie nadpłaty.

§ 3. W decyzji wymiarowej, o której mowa w § 2, organ podatkowy uwzględnia treść decyzji w sprawie nadpłaty, w tym dokonany w niej wymiar.

§ 4. Z dniem, w którym decyzja wymiarowa, o której mowa w § 2, stanie się ostateczna, decyzja w sprawie nadpłaty wygasa w zakresie objętym decyzją wymiarową, na co organ podatkowy wskazuje w uzasadnieniu decyzji wymiarowej.

Oddział 4

Zwrot nadpłaty w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia

Art. 197. § 1. W przypadku wydania decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty z zastosowaniem art. 185 § 2, organ podatkowy przekazuje zobowiązanemu, o którym mowa w art. 188, albo podmiotowi, o którym mowa w art. 189 § 2, na jego wniosek, kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek w celu dokonania zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty.

§ 2. We wniosku wskazuje się kwotę, którą wnioskodawca zobowiązuje się zwrócić podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, nie wyższą jednak niż kwota określona na podstawie art. 193.

Art. 198. § 1. Organ podatkowy przekazuje kwotę, o której mowa w art. 197 § 1, w wysokości określonej we wniosku bez wydawania decyzji.

§ 2. W przypadku gdy we wniosku wskazano kwotę w wysokości wyższej niż określona na podstawie art. 193 organ podatkowy przekazuje wnioskodawcy kwotę w wysokości określonej na podstawie tego przepisu.

Art. 199. § 1. Jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że wnioskodawca nie dokona zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, lub nie przekaże organowi podatkowemu kwot niezwróconych temu podmiotowi, w szczególności gdy wnioskodawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne, organ podatkowy wydaje decyzję o odmowie ich przekazania w całości lub części w celu dokonania przez wnioskodawcę zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy zwraca wnioskodawcy kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek w zakresie w jakim organ podatkowy odmówił przekazania kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek, jeżeli wnioskodawca:

1) wypłacił te kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
2) złożył do organu podatkowego sprawozdanie, o którym mowa art. 201.

§ 3. Organ podatkowy dokonuje zwrotu, o którym mowa w § 2, w terminie 2 miesięcy od otrzymania sprawozdania, o którym mowa art. 201, chyba że w tym terminie wyda decyzję, o której mowa w art. 203.

Art. 200. § 1. Wnioskodawca, któremu organ podatkowy przekazał kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek na podstawie art. 198 albo któremu przekazał taką kwotę w części w przypadku, o którym mowa w art. 199 § 1, dokonuje zwrotu tych kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar ich zapłaty:
1) w terminie 30 dni od dnia otrzymania tych kwot od organu podatkowego;
2) na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej wskazany przez podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, lub przekazem pocztowym;
3) w zakresie, w jakim jest możliwe wykazanie przez wnioskodawcę danych identyfikujących podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku oraz określenie wysokości kwot zwrotu.

§ 2. W przypadku gdy z przyczyn niezależnych od wnioskodawcy nie było możliwe dokonanie zwrotu w terminie, o którym mowa w § 1 pkt 1, na jego wniosek, organ podatkowy może przedłużyć termin, nie więcej jednak niż o 2 miesiące. Wniosek składa się w postaci elektronicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy nie później niż na 5 dni przed upływem terminu, o którym mowa w § 1 pkt 1. Wniosek zawiera wskazanie przyczyny niedokonania zwrotu w terminie oraz okoliczności uzasadniające przedłużenie terminu.

§ 3. W sprawie przedłużenia terminu na dokonanie zwrotu organ podatkowy wydaje postanowienie w terminie 3 dni roboczych od dnia otrzymania wniosku, na które służy zażalenie.

§ 4. Złożenie zażalenia na postanowienie w sprawie przedłużenia terminu na dokonanie zwrotu nie zwalnia z obowiązku przekazania organowi podatkowemu kwot, o których mowa w art. 201 § 1 pkt 2.

Art. 201. § 1. Nie później niż 7. dnia od dnia upływu terminu, o którym mowa w art. 200 § 1 pkt 1 lub § 2, wnioskodawca jest obowiązany przekazać organowi podatkowemu:

1) sprawozdanie ze zwrotu kwot, o których mowa w art. 200 § 1, podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
2) niezwrócone kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku.

§ 2. Sprawozdanie zawiera:

1) listę podmiotów, którym został dokonany zwrot kwot wraz z podaniem ich danych identyfikujących, w tym firmę lub nazwę lub imię i nazwisko i miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub innego numeru identyfikacyjnego, jeżeli osoba lub podmiot ten nie posiada identyfikatora podatkowego;
2) numer rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na który wnioskodawca dokonał zwrotu kwot, o których mowa w art. 200 § 1.

§ 3. Do sprawozdania dołącza się:

1) dokumenty będące podstawą zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku;
2) potwierdzenie zapłaty należności obejmujących kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę nienależnie zapłaconą jako podatek przez podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar jego zapłaty;
3) dokumenty potwierdzające prawidłowość numerów rachunków bankowych lub rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, na które został dokonany zwrot, jeżeli nie wynika to z dokumentów, o których mowa w pkt 1, lub z potwierdzenia zapłaty, o którym mowa w pkt 2;
4) potwierdzenie dokonania zwrotu kwoty przez wnioskodawcę podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych zamieszcza w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra wzór sprawozdania.

Art. 202. § 1. W przypadku niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 201 § 1, przekazane wnioskodawcy przez organ podatkowy kwoty nadpłaconego podatku lub zapłacone nienależnie jako podatek na podstawie art. 198 albo jej części w przypadku, o którym mowa

w art. 199 § 1, pomniejszone o nieprzekazaną organowi podatkowemu kwotę zgodnie z art. 201 § 1 pkt 2, traktuje się jak zaległość podatkową od dnia upływu terminu na ich wykonanie.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej.

Art. 203. § 1. W przypadku nienależnego lub nieprawidłowego zwrotu przez wnioskodawcę kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie zwrotu tych kwot.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, wnioskodawca dokonuje zwrotu w terminie 30 dni od dnia doręczenia decyzji. Po upływie tego terminu kwotę tę traktuje się jako zaległość podatkową.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 199 § 2, do zwrotu wnioskodawcy kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 204. § 1. Organem podatkowym właściwym w sprawach uregulowanych w niniejszym oddziale jest organ podatkowy, który wydał decyzję w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

§ 2. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym oddziale przepisy działu II rozdziałów 1-7, rozdziału 8 oddziału 1-3 i 5-10 oraz rozdziałów 9-16, a także przepisy działu III stosuje się odpowiednio.

Oddział 5

Zaliczenie nadpłaty

Art. 205. § 1. Nadpłata podlega zaliczeniu z urzędu na poczet należności określonych w § 2. W razie ich braku nadpłata podlega zwrotowi z urzędu, chyba że uprawniony do nadpłaty złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości albo w części na poczet przyszłych należności określonych w § 2.

§ 2. Nadpłatę zalicza się na znane organowi podatkowemu, u którego powstała nadpłata:

1) zaległości podatkowe oraz odsetki za zwłokę, odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, koszty upomnienia, koszty postępowania, kary porządkowe oraz bieżące zobowiązania podatkowe;
2) opłaty i niepodatkowe należności budżetowe, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe.

§ 3. Jeżeli na podmiocie uprawnionym do nadpłaty ciążą należności z różnych tytułów, nadpłatę zalicza się na poczet należności, począwszy od tej o najwcześniejszym terminie płatności.

§ 4. Organ podatkowy, u którego powstała nadpłata, zalicza nadpłatę na poczet należności, jeżeli do jej wymiaru, poboru lub egzekucji właściwy jest ten sam organ.

§ 5. Organ podatkowy, u którego powstała nadpłata będący organem Krajowej Administracji Skarbowej może zaliczyć nadpłatę również na poczet należności, do których wymiaru, poboru lub egzekucji jest właściwy inny organ Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 6. Przepisy § 1–5 stosuje się odpowiednio do zaliczenia nadpłaty spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników lub byłych wspólników tej spółki, z tym że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich wspólników.

Art. 206. Zaliczenie nadpłaty następuje z dniem jej powstania, a w przypadku jej zaliczenia na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych na dzień, w którym upływa termin ich płatności.

Art. 207. § 1. W sprawie zaliczenia nadpłaty wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

§ 2. W przypadku złożenia wniosku w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych postanowienie to wydaje się, gdy ich wysokość stanie się znana organowi podatkowemu.

Art. 208. W przypadku zaliczenia nadpłaty przepisy art. 155 § 3-5 i § 6 pkt 2 oraz art. 166 § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 209. W razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty, jej zaliczenie ma pierwszeństwo przed realizacją zajęcia.

Oddział 6

Zwrot nadpłaty

Art. 210. Uprawnionemu do nadpłaty, który jest obowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo – kredytowej, nadpłatę zwraca się wyłącznie na wskazany przez niego rachunek, którego jest posiadaczem lub współposiadaczem.

Art. 211. § 1. Uprawnionemu do nadpłaty, który nie jest obowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo – kredytowej,

nadpłatę zwraca się przekazem pocztowym, chyba że uprawniony do nadpłaty wskaże rachunek lub złoży wniosek o zwrot nadpłaty w kasie organu podatkowego. W takim przypadku organ podatkowy zwraca nadpłatę na ten rachunek albo umożliwia jej odbiór w kasie organu podatkowego.

§ 2. Jeżeli wysokość nadpłaty nie przekracza 20 zł, nadpłatę zwraca się wyłącznie w kasie organu podatkowego lub na rachunek.

§ 3. W przypadku zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym koszty zwrotu ponosi uprawniony do nadpłaty. W przypadku nieodebrania zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym, ponowny zwrot w tej formie dokonuje się wyłącznie na wniosek uprawnionego do nadpłaty.

Art. 212. § 1. Za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu lub dzień nadania przekazu pocztowego, wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji uprawnionemu do nadpłaty, w kasie organu podatkowego.

§ 2. Jeżeli kwota dokonanego zwrotu nadpłaty nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, zwróconą kwotę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania.

Art. 213. § 1. Nadpłata podlega zwrotowi wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej w proporcji wynikającej odpowiednio z prawa do udziału w zysku określonego w umowie rozwiązanej spółki cywilnej za okres rozliczeniowy, którego dotyczy nadpłata. Jeżeli z dołączonej umowy nie wynikają udziały w zysku przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe.

§ 2. Nadpłata podlega zwrotowi spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, którego dotyczy nadpłata.

Oddział 7

Terminy zwrotu nadpłaty

Art. 214. § 1. Nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia:

1) wydania nowej decyzji, jeżeli nadpłata powstała w związku z uchyleniem, zmianą lub stwierdzeniem nieważności decyzji, z zastrzeżeniem art. 215;

2) wydania decyzji o uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji albo 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;
3) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, termin ten liczy się od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;
4) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która to niezgodność została usunięta w przepisach prawa krajowego, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem wejścia w życie przepisu prawa krajowego usuwającego tę niezgodność, termin ten liczy się od dnia wejścia w życie tego przepisu prawa krajowego;
5) złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości albo w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem uprawomocnienia się orzeczenia w tej sprawie, termin ten liczy się od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia;
6) upływu terminu do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 657 § 4.

§ 2. Nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że organ podatkowy wydaje decyzję stwierdzającą nadpłatę – w tym przypadku nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji, z zastrzeżeniem § 1 pkt 3–5.

Art. 215. W przypadku niewydania nowej decyzji, o której mowa w art. 214 § 1 pkt 1, w terminie 3 miesięcy od dnia uchylenia decyzji albo stwierdzenia jej 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 podstawie decyzji

uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu 3 miesięcy, o którym mowa wyżej.

Art. 216. Nadpłatę wynikającą z zaliczek na podatek zwraca się po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek.

Art. 217. Nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji, w której zobowiązany ją określił. W przypadku skorygowania tej deklaracji zwrot nadpłaty następuje w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, nie wcześniej jednak niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

Art. 218. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, przypadki, w których zwrot nadpłaty następuje w terminie wcześniejszym, uwzględniając w szczególności przypadki wykazywania nadpłat we wnioskach lub deklaracjach składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Oddział 8

Oprocentowanie nadpłaty

Art. 219. Nadpłata podlega oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 167.

Art. 220. Z zastrzeżeniem art. 223, nadpłata podlega oprocentowaniu:

1) od dnia jej powstania, jeżeli wynika ona z uchylenia lub zmiany decyzji albo stwierdzenia jej nieważności;
2) od dnia upływu terminu do zwrotu nadpłaty, o którym mowa w art. 214–218, jeżeli nie została ona zwrócona w tym terminie, chyba że ma zastosowanie pkt 1;
3) od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli organ podatkowy wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę po upływie 2 miesięcy od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty;
4) od dnia złożenia wniosku o zmianę decyzji na podstawie art. 502 lub od dnia wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie zmiany decyzji na podstawie tego przepisu, jeżeli organ podatkowy zmienił decyzję po upływie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku lub wszczęcia postępowania z urzędu;

5) od dnia powstania nadpłaty do dnia otwarcia spadku w zakresie przypadającym na rzecz spadkodawcy nadpłat oraz zwrotów podatków; oprocentowanie naliczane jest nadal, jeżeli zwrot nadpłaty lub zwrot podatku nie został dokonany w terminie 15 dni od dnia złożenia organowi podatkowemu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnego postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego albo zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia.

Art. 221. § 1. W przypadku gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej oprocentowanie przysługuje:

1) od dnia powstania nadpłaty – pod warunkiem złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub wniosku w sprawie wznowienia postępowania, w przypadku zaistnienia przesłanek, o których mowa w art. 488 § 1 pkt 9 lub 12, przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej;
2) za okres od dnia powstania nadpłaty do dnia upływu 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, w przypadku złożenia wniosku, o którym mowa w pkt 1, po terminie określonym w tym przepisie.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku gdy nadpłata wynika z:

1) ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, z tym że w przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 488 § 1 pkt 10, a termin 3 miesięczny rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej;
2) zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, z tym że w przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 488 § 1 pkt 11, a termin 3

miesięczny rozpoczyna bieg od dnia zakończenia procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej;

3) niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która została usunięta w przepisach prawa krajowego, z tym że w przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 488 § 1 pkt 13, a termin 3 miesięczny rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie przepisów prawa krajowego usuwających niezgodność z przepisami prawa Unii Europejskiej;

4) prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości albo w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny, z tym że w przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 488 § 1 pkt 9, a termin 3 miesięczny rozpoczyna bieg od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia sądu administracyjnego.

§ 3. Jeżeli z przepisów § 1 i § 2 pkt 3 wynikają dwa różne początkowe dni określonego w nich terminu 3 miesięcy, termin ten liczy się od daty wcześniejszej, również gdy:

1) wniosek o stwierdzenie nadpłaty został złożony po publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub

2) nadpłata powstała w związku z zaistnieniem przesłanki wznowienia postępowania, o której mowa w art. 488 § 1 pkt 12.

Art. 222. Oprocentowanie z tytułu nadpłaty przysługuje do dnia zwrotu nadpłaty, jej zaliczenia lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, z zastrzeżeniem art. 220 pkt 5 oraz art. 221 § 1 pkt 2 oraz § 2 i 3.

Art. 223. Oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje w przypadku, o którym mowa w art. 220:

1) pkt 1, jeżeli do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji przyczynił się uprawniony do nadpłaty;

2) pkt 2, jeżeli do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu podatkowego, a także gdy opóźnienie wynika z dokonania określonych czynności, dla których przepisy prawa podatkowego określają terminy;

3) pkt 3 i 4, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji w terminie 2 miesięcy przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu podatkowego, a także gdy opóźnienie wynika z dokonania określonych czynności, dla których przepisy prawa podatkowego określają terminy przeprowadzenia rozprawy lub mediacji.

Art. 224. Na wniosek uprawnionego do nadpłaty, któremu zaliczono lub zwrócono nadpłatę bez wydawania decyzji, organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie oprocentowania nadpłaty, w której stwierdza, czy i za jaki okres ono przysługuje.

Art. 225. Do oprocentowania nadpłaty stosuje się odpowiednio przepisy oddziału 1-3, 5-7, 9 i 10 niniejszego rozdziału.

Oddział 9

Przedawnienie prawa do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty

Art. 226. § 1. Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa wraz z upływem terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 228–230.

§ 2. Organ podatkowy nie wszczyna z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie terminu przedawnienia wymiaru, a postępowanie wszczęte z urzędu przed tym terminem organ podatkowy prowadzi również po upływie tego terminu.

Art. 227. § 1. W przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przed upływem terminu, o którym mowa w art. 226, i rozpatrywania go po upływie terminu przedawnienia wymiaru, organ podatkowy wydaje decyzję na podstawie art. 191 § 2, art. 192 lub art. 196 § 1. W decyzji wydanej na podstawie art. 192 lub art. 196 § 1 nie określa się wysokości zobowiązania w kwocie wyższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji lub kwoty, która została zapłacona w przypadku niezłożenia deklaracji.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w zakresie wskazanej w złożonej deklaracji wysokości: dochodu, przychodu, zysku lub straty, z tym że w zakresie straty, organ podatkowy dokonuje wymiaru w kwocie nie niższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji.

Art. 228. Przepisu art. 226 nie stosuje się, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Art. 229. § 1. Jeżeli nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, nie wcześniej jednak niż z upływem terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do nadpłaty wynikającej z:

1) niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która została usunięta w przepisach prawa krajowego, z tym że określony w nim termin rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie przepisów prawa krajowego usuwających niezgodność z przepisami prawa Unii Europejskiej;
2) ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, z tym że określony w nim termin rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej;
3) prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości albo w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, z tym że określony w nim termin rozpoczyna bieg od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia.

Art. 230. Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa wraz z upływem terminu przedawnienia poboru w przypadku zapłaty podatku w kwocie wyższej niż wynikająca z ostatecznej decyzji lub prawidłowej deklaracji podatkowej.

Art. 231. W przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty na zasadach określonych w art. 228–230 i rozpatrywania go po upływie terminu przedawnienia wymiaru, przepisów art. 192 i art. 196 nie stosuje się.

Art. 232. § 1. Prawo do zwrotu nadpłaty wygasa z upływem 5 lat, licząc od dnia, w którym upłynął termin jej zwrotu.

§ 2. Wraz z upływem terminu określonego w § 1 wygasa również prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych oraz możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych.

§ 3. Złożenie wniosku o zwrot nadpłaty lub zaliczenie jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przerywa bieg terminu, o którym mowa w § 1. Po przerwaniu termin

ten biegnie na nowo od dnia złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, od dnia zwrotu części nadpłaty lub od dnia zaliczenia jej części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

Oddział 10

Zwrot podatku

Art. 233. § 1 Przepisy ustawy stosuje się odpowiednio do zwrotu podatku w zakresie nieuregulowanym w przepisach szczególnych, z tym że zaliczenie, o którym mowa w art. 205, następuje odpowiednio z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub skorygowania takiej deklaracji.

§ 2. W przypadku gdy zwrot wynika z decyzji, w której określono kwotę zwrotu podatku, zaliczenie, o którym mowa w art. 205, następuje z dniem wydania tej decyzji chyba, że zwrot jest wykazywany w deklaracji.

§ 3. W przypadku gdy zwrot wynika z wniosku, w którym określono kwotę zwrotu podatku, zaliczenie, o którym mowa w art. 205, następuje z dniem złożenia wniosku w sprawie zwrotu.

§ 4. Przepisu art. 185 § 2-4 nie stosuje się do zwrotu podatku, także w przypadku gdy na podstawie przepisów szczególnych z mocy prawa jest on traktowany jako nadpłata.

Rozdział 9

Ulgi w spłacie

Art. 234. § 1. Organ podatkowy, na wniosek zobowiązanego w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym, może udzielać ulg w spłacie podatków (ulgi w spłacie).

§ 2. Ulgi w spłacie polegają na:

1) odroczeniu terminu płatności podatków;
2) rozłożeniu na raty podatków;
3) umorzeniu w całości albo w części podatków;
4) zwolnieniu płatnika z obowiązku pobrania podatków;
5) ograniczeniu poboru zaliczek.

§ 3. W zakresie opłaty prolongacyjnej może być stosowana wyłącznie ulga w spłacie, o której mowa w § 2 pkt 3.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się odpowiednio do zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę.

§ 5. Umorzenie zaległości podatkowej powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości albo w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa.

Art. 235. § 1. W razie udzielenia ulgi w spłacie polegającej na rozłożeniu na raty podatków albo zaległości podatkowej lub odroczeniu terminu płatności podatków albo zaległości podatkowej nowym terminem płatności jest dzień, w którym, zgodnie z decyzją, powinna nastąpić zapłata odroczonych podatków albo zaległości podatkowej lub poszczególnych rat, na jakie zostały rozłożone podatki albo zaległość podatkowa.

§ 2. Jeżeli w terminie określonym w decyzji zobowiązany nie dokonał zapłaty odroczonych podatków albo zaległości podatkowej lub nie zapłacił którejkolwiek z rat, terminem płatności podatków albo zaległości podatkowej objętych odroczeniem lub ratą staje się odpowiednio termin określony w art. 125.

§ 3. W razie niedotrzymania terminu płatności odroczonych lub rozłożonych na raty podatków albo zaległości podatkowej następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji o:

1) odroczeniu terminu płatności podatków albo zaległości podatkowej – w całości;
2) rozłożeniu na raty podatków albo zaległości podatkowej – w części dotyczącej raty niezapłaconej w terminie płatności.

§ 4. W razie niedotrzymania terminu płatności trzech kolejnych rat, na jakie zostały rozłożone podatki albo zaległość podatkowa, następuje z mocy prawa wygaśnięcie decyzji o rozłożeniu na raty w zakresie wszystkich niezapłaconych rat.

Art. 236. § 1. Organ podatkowy na wniosek zobowiązanego prowadzącego działalność gospodarczą może udzielać ulg w spłacie, które:

1) nie stanowią pomocy publicznej;
2) stanowią pomoc de minimis - w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej dotyczących pomocy w ramach zasady de minimis;
3) stanowią pomoc publiczną udzielaną w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących aktach prawa Unii Europejskiej lub w zakresie i na zasadach określonych na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów.

§ 2. Ulgi w spłacie, o których mowa w § 1 pkt 3, mogą być udzielane:

1) jako pomoc indywidualna, w tym zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi;

2) w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

§ 3. Rada Ministrów może określić, w drodze rozporządzenia, szczegółowe warunki udzielania ulg w spłacie, wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi są udzielane jako pomoc indywidualna, mając na uwadze dopuszczalne przeznaczenia i warunki udzielania pomocy państwa określone w przepisach prawa Unii Europejskiej.

Art. 237. § 1. Wniosek o udzielenie ulgi w spłacie zawiera w szczególności:

1) wskazanie podatków jakich dotyczy;
2) wskazanie rodzaju i zakresu wnioskowanej ulgi w spłacie;
3) wskazanie okoliczności uprawdopodobniających występowanie interesu publicznego lub ważnego interesu zobowiązanego;
4) w przypadku, o którym mowa w art. 236:
   a) wskazanie, czy wnioskowana ulga w spłacie stanowi pomoc publiczną lub pomoc de minimis,
   b) określenie rodzaju i przeznaczenia pomocy publicznej, o jaką wnioskuje zobowiązany, jeśli wnioskowana ulga stanowi pomoc publiczną.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w art. 236 § 1 pkt 2 i 3, do wniosku załącza się stosowne zaświadczenia, oświadczenia oraz formularze, o których mowa w przepisach ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 362 i 730).

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, uwzględniając specyfikę poszczególnych podatków, organy właściwe do ich poboru, a także biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania.

Art. 238. § 1. Organ podatkowy może z urzędu umarzać podatki, jeżeli:

1) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;
2) kwota zaległości podatkowej nie przekracza 100 zł;
3) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w całości w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości na podstawie art. 13 ust. 1 lub 2 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2019 r. poz. 498 i 912);
4) zobowiązany zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty

codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5.000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, bądź istnieją spadkobiercy, ale zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że koszty postępowania w sprawie przekroczą kwotę uzyskanego podatku;

5) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w całości, gdyż została ograniczona do wartości stanu czynnego spadku lub w wyniku zastosowania proporcjonalnej spłaty długów spadkowych zgodnie z przepisami ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 3 i 4, decyzję umarzającą pozostawia się w aktach sprawy.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ podatkowy może umorzyć zaległość podatkową, jeżeli umorzenie nie będzie stanowiło pomocy publicznej lub będzie stanowiło pomoc de minimis.

Art. 239. § 1. Organ podatkowy, w decyzji w sprawie odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty, ustala opłatę prolongacyjną od kwoty podatku lub zaległości podatkowej.

§ 2. Stawka opłaty prolongacyjnej wynosi 50% stawki odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 167.

§ 3. Wysokość opłaty prolongacyjnej oblicza się przy zastosowaniu stawki opłaty prolongacyjnej obowiązującej w dniu wydania decyzji, o której mowa w § 1.

§ 4. Opłata prolongacyjna wpłacana jest w terminach płatności, o których mowa w art. 235 § 1. W razie niedotrzymania terminu płatności przepisy art. 166 § 2 oraz art. 235 § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Nie ustala się opłaty prolongacyjnej, gdy przyczyną wydania decyzji, o której mowa w § 1, były klęska żywiołowa lub wypadek losowy.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, szczegółowy sposób naliczania opłaty prolongacyjnej, mając na uwadze sposoby wygasania zobowiązań podatkowych oraz przypadki stosowania ulg w spłacie.

Art. 240. § 1. Organ podatkowy, na wniosek podatnika, zwalnia płatnika z obowiązku pobrania podatków, jeżeli:

1) pobranie podatków zagraża ważnym interesom podatnika, w szczególności jego egzystencji, lub

2) podatnik uprawdopodobni, że pobrane podatki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatków za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy określa termin wpłacenia podatków, chyba że zobowiązany ma obowiązek dokonania okresowego rozliczenia tych podatków.

§ 3. Organ podatkowy, na wniosek podatnika zobowiązanego do zapłaty zaliczek na podatki, ogranicza ich pobór, jeżeli podatnik ten uprawdopodobni, że zaliczki obliczone według zasad określonych w ustawach podatkowych byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do przewidywanej wysokości podatków za dany okres rozliczeniowy.

Art. 241. § 1. Organem właściwym w pierwszej instancji w sprawach ulg w spłacie jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

§ 2. W zakresie podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego innych niż pobierane przez naczelnika urzędu skarbowego, w sprawach udzielania ulg w spłacie właściwe w pierwszej instancji są samorządowe organy podatkowe jednostek samorządu terytorialnego, których te podatki stanowią dochód.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową i rzeczową organów podatkowych w sprawach udzielania ulg w spłacie, w sposób inny niż wskazany w § 1, uwzględniając wysokość kwoty będącej przedmiotem ulgi.

Rozdział 10

Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta

Art. 242. § 1. Podatnik odpowiada całym swoim majątkiem za wynikające z zobowiązań podatkowych podatki.

§ 2. Za podatek wynikający z zobowiązania podatkowego powstałego w czasie trwania małżeństwa podatnik odpowiada swoim majątkiem osobistym oraz majątkiem wspólnym.

§ 3. Przepisu § 2 nie stosuje się do zobowiązania podatkowego powstałego po:

1) powstaniu albo ustanowieniu rozdzielności majątkowej;

2) ustanowieniu rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobków.

§ 4. Za podatek wynikający z zobowiązania podatkowego powstałego przed ograniczeniem ustawowej wspólności majątkowej podatnik odpowiada tak, jakby to ograniczenie nie nastąpiło.

§ 5. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio do zobowiązania podatkowego powstałego przed powstaniem lub ustanowieniem rozdzielności majątkowej albo ustanowieniem rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobków.

§ 6. Podatnik pozostający w związku małżeńskim, który zgodnie z przepisami § 1–5 nie ponosi odpowiedzialności majątkiem wspólnym, odpowiada za podatek wynikający z zobowiązania podatkowego swoim majątkiem osobistym.

Art. 243. § 1. Podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, art. 13 oraz art. 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli umowa o pracę lub umowa cywilnoprawna były pozorne lub ukryte – do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany był płatnik.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, przepisu art. 242 § 2 nie stosuje się.

Art. 244. § 1. Płatnik, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 9, odpowiada za podatek niepobrany lub podatek pobrany a niewpłacony. Przepisy art. 242 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli płatnik nie pobrał podatku z winy podatnika.

§ 3.Odpowiedzialność płatnika nie może być wyłączona lub ograniczona na podstawie § 2, jeżeli:

1) płatnik i podatnik byli podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
2) płatnik lub podatnik był podmiotem kontrolowanym lub kontrolującym w odniesieniu do kontroli uregulowanej w art. 30f ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 24a ust. 3 pkt 3 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
3) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowego od osób prawnych;
4) płatnik lub podatnik był podmiotem z rezydencją podatkową, miejscem rejestracji, siedzibą lub mającym zarząd w kraju lub na terytorium, z którym Rzeczpospolita Polska

nie zawarła ratyfikowanej umowy międzynarodowej, w szczególności umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania, albo Unia Europejska nie ratyfikowała umowy międzynarodowej – stanowiącej podstawę do uzyskania od organów podatkowych tego państwa informacji podatkowych;

5) płatnik lub podatnik był zarządzany lub kontrolowany, bezpośrednio lub pośrednio, lub był w relacjach umownych lub faktycznych, w tym jako założyciel, fundator lub beneficjent: fundacji, trustu, innego podmiotu lub tytułu o charakterze powierniczym, lub

6) niewykonanie przez płatnika obowiązku nastąpiło w odniesieniu do podmiotu, dla którego na podstawie publicznie dostępnych informacji nie jest możliwe ustalenie udziałowca, akcjonariusza lub podmiotu o zbliżonych uprawnieniach, który posiada co najmniej:
   a) 10% udziałów w kapitale lub
   b) 10% praw głosu w organach kontrolnych, stanowiących lub zarządczych, lub
   c) 10% udziałów związanych z prawem do uczestnictwa w zyskach.

Art. 245. Organ podatkowy w przypadku, o którym mowa:

1) w art. 244 § 1, wydaje decyzję o odpowiedzialności płatnika, w której określa wysokość niepobranego lub pobranego, a niewpłaconego podatku;

2) w art. 244 § 2, wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik.

Art. 246. Inkasent, który nie wykonał obowiązków określonych w art. 10, odpowiada za podatek pobrany a niewpłacony. Przepisy art. 242 i art. 244 stosuje się odpowiednio.

Art. 247. § 1. Płatnikom i inkasentom przysługuje zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wysokość wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa w relacji do kwoty pobranych podatków oraz tryb pobrania wynagrodzenia, uwzględniając w szczególności rodzaj pełnionej funkcji, zakres zadań związanych z obliczeniem i poborem podatku, a także to, że kwota należnego wynagrodzenia powinna być potrącona z kwoty podatku pobranego przez płatnika lub inkasenta.

§ 3. Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może ustalać wynagrodzenie dla płatników lub inkasentów z tytułu poboru podatków stanowiących dochody, odpowiednio: budżetu gminy, powiatu, województwa, uwzględniając w szczególności rodzaj podatku, rodzaj pełnionej funkcji, zakres zadań związanych z obliczeniem i poborem podatku, a także to, że

kwota należnego wynagrodzenia powinna być potrącona z kwoty podatku pobranego przez płatnika lub inkasenta.

Art. 248. Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej, będące płatnikami lub inkasentami, są obowiązane wyznaczyć osoby, do których obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, a także zgłosić właściwemu miejscowo organowi podatkowemu pierwszej instancji imiona, nazwiska i adresy tych osób. Zgłoszenia należy dokonać w terminie wyznaczonym do dokonania pierwszej wpłaty, a w razie zmiany osoby wyznaczonej – w terminie 14 dni od dnia, w którym wyznaczono inną osobę.

Rozdział 11

Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 249. § 1. W przypadkach i w zakresie przewidzianych w niniejszym rozdziale osoby trzecie odpowiadają solidarnie z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem lub ich następcą prawnym, za:

1) zaległość podatkową podatnika;
2) podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony przez płatnika na rachunek organu podatkowego;
3) podatek pobrany a niewpłacony przez inkasenta na rachunek organu podatkowego;
4) odsetki za zwłokę naliczone do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, od należności wymienionych w pkt 1–3, a także odsetki od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek;
5) koszty upomnienia;
6) koszty egzekucyjne powstałe do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej w zakresie należności, o których mowa w pkt 1–3, objętych decyzją o odpowiedzialności osoby trzeciej oraz przypadających od nich odsetek za zwłokę.

§ 2. Osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w niniejszym rozdziale, jeżeli udowodni lub uprawdopodobni, że byłoby to rażąco niesłuszne.

§ 3. Jeżeli wraz z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem lub ich następcą prawnym odpowiedzialność ponoszą osoby trzecie, odpowiedzialność tych osób jest również odpowiedzialnością solidarną, z zastrzeżeniem art. 257 § 2.

Art. 250. Do odpowiedzialności osoby trzeciej przepis art. 242 stosuje się odpowiednio.

Art. 251. § 1. O odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej organ podatkowy orzeka w drodze decyzji.

§ 2. Postępowania w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, z zastrzeżeniem art. 252, nie wszczyna się przed:

1) upływem terminu płatności ustalonego zobowiązania podatkowego;
2) dniem doręczenia decyzji:
   a) określającej wysokość zobowiązania podatkowego,
   b) o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta,
   c) o zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, o której mowa w art. 288 § 1,
   d) określającej wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 161 oraz art. 162,
   e) określającej wysokość należnych odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 164;
3) dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego lub dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – w przypadkach wskazanych w art. 252.

Art. 252. § 1. W przypadku wystawienia tytułu wykonawczego na podstawie deklaracji, na zasadach przewidzianych w przepisach o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej nie wymaga się uprzedniego wydania decyzji, o której mowa w art. 251 § 2 pkt 2.

§ 2. W przypadku odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed orzeczeniem o odpowiedzialności osoby trzeciej za należności z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób określony w art. 129 pkt 1, nie wydaje się decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub decyzji, o której mowa w art. 164.

Art. 253. § 1. W sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej przepisy art. 125 § 2, art. 160, art. 163 § 2, art. 165, art. 166, art. 205–209, art. 233 i art. 239 stosuje się odpowiednio.

§ 2. W przypadku niedotrzymania terminu płatności osoba trzecia odpowiada również za naliczone po dniu wydania decyzji o jej odpowiedzialności podatkowej odsetki za zwłokę od:

1) zaległości podatkowych;
2) należności określonych w art. 249 § 1 pkt 2 i 3.

§ 3. Ogłoszenie upadłości podatnika, płatnika lub ich następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej.

Art. 254. Doręczenie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej organu podatkowego pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych, jeżeli nastąpiło po upływie 5 lat od dnia powstania zaległości podatkowej, a w przypadku, o którym mowa w:

1) art. 270 – jeżeli od dnia, w którym miała miejsce dostawa towarów, upłynęły 3 lata;
2) art. 271 – jeżeli od dnia, w którym upłynął 6-miesięczny okres od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, upłynęły 3 lata.

Art. 255. Termin przedawnienia poboru zobowiązania wynikającego z decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej następuje po upływie 3 lat licząc od dnia, w którym ta decyzja stała się ostateczna. Przepisy art. 180 pkt 4 i 8 i art. 183 stosuje się odpowiednio.

Oddział 2

Osoby trzecie i zakres ich odpowiedzialności

Art. 256. § 1. Rozwiedziony małżonek podatnika odpowiada za zaległości podatkowe byłego małżonka z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania ustroju wspólności majątkowej.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, nie obejmuje:

1) należności niepobranych przez płatnika lub inkasenta;
2) odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie.

§ 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wysokości wartości rynkowej udziału w majątku wspólnym, jaki przypadł rozwiedzionemu współmałżonkowi podatnika, z dnia ustania wspólności majątkowej.

§ 4. Przepisy § 1–3 stosuje się odpowiednio w przypadku unieważnienia małżeństwa oraz separacji.

Art. 257. § 1. Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa albo udziałów w nich odpowiada za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą

zaległości podatkowe zbywcy, powstałe do dnia nabycia, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł o nich wiedzieć.

§ 2. Jeżeli przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część zostały nabyte na współwłasność w częściach ułamkowych przepisu art. 249 § 3 nie stosuje się.

§ 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo udziałów w nich, z dnia ich nabycia.

§ 4. Nabywca niebędący współmałżonkiem lub członkiem rodziny zbywcy nie odpowiada za:

1) podatek niepobrany oraz pobrany a niewpłacony przez płatnika lub inkasenta;
2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, naliczone po dniu nabycia.

§ 5. Za członka rodziny, o którym mowa w § 4, uważa się wstępnego, zstępnego, małżonka zstępnego, pasierba, rodzeństwo, ojczyma, macochę oraz osobę pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu.

§ 6. Nabywca nie odpowiada za zaległość podatkową niewykazaną w zaświadczeniu, o którym mowa w art.764.

§ 7. Nabywca odpowiada również za zaległości podatkowe i inne należności zbywcy wymienione w art. 249 § 1 pkt 4–6 powstałe po dniu wydania zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych zbywającego, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia upłynęło więcej niż 30 dni.

§ 8. Przepisów § 1–7 nie stosuje się do nabycia w postępowaniu egzekucyjnym, postępowaniu upadłościowym oraz postępowaniu sanacyjnym, o którym mowa w art. 323 ust. 1–4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne.

Art. 258. Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe tego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą.

Art. 259. § 1. Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo, odpowiada za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe tej osoby związane z wniesionym przedsiębiorstwem.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej wniesionego przedsiębiorstwa z dnia jego wniesienia do spółki niemającej osobowości prawnej.

Art. 260. Jeżeli podatnik, za zgodą innej osoby, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługuje się lub posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby, osoba ta ponosi odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika, powstałe podczas prowadzenia tej działalności.

Art. 261. § 1. Właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku w rozumieniu § 2 odpowiada za zaległości podatkowe użytkownika powstałe w związku z prowadzoną przez użytkownika działalnością gospodarczą, jeżeli dana rzecz lub prawo są związane z tą działalnością gospodarczą lub służą do jej prowadzenia.

§ 2. Związek, o którym mowa w § 1, ma miejsce, gdy podczas trwania użytkowania między:

1) właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a ich użytkownikiem, lub
2) osobami pełniącymi funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne w podmiocie będącym właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a osobami pełniącymi takie funkcje w podmiocie będącym ich użytkownikiem

– istnieją powiązania w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych albo wynikające ze stosunku pracy.

§ 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej, z dnia powstania zaległości podatkowej, rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania.

§ 4. Przepisy § 1–3 stosuje się odpowiednio do najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze.

Art. 262. § 1. Dzierżawca lub użytkownik nieruchomości odpowiada za zaległości podatkowe jej właściciela, użytkownika wieczystego lub posiadacza samoistnego z tytułu zobowiązań podatkowych wynikających z opodatkowania nieruchomości, powstałych podczas trwania dzierżawy lub użytkowania.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli między dzierżawcą lub użytkownikiem a podatnikiem istnieją powiązania w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych albo wynikające ze stosunku pracy.

§ 3. Zakres odpowiedzialności dzierżawcy lub użytkownika nieruchomości nie obejmuje należności wymienionych w art. 249 § 1 pkt 2–6.

§ 4. Przepisy § 1–3 stosuje się odpowiednio do najmu, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze.

Art. 263. § 1. Wspólnik spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariusz spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej odpowiada z pozostałymi wspólnikami za zaległości podatkowe spółki.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności byłego wspólnika za zaległości podatkowe spółek, o których mowa w § 1, z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie, gdy był on wspólnikiem, oraz zaległości wymienione w art. 161 oraz art. 162 powstałe w czasie, gdy był on wspólnikiem.

§ 3. Za zobowiązania podatkowe spółek, o których mowa w § 1, powstałe na podstawie odrębnych przepisów po rozwiązaniu spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po rozwiązaniu spółki, oraz za zaległości wymienione w art. 161 oraz art. 162 powstałe po rozwiązaniu spółki, odpowiadają osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki.

§ 4. Orzeczenie o odpowiedzialności, o której mowa w § 1 i 2, nie wymaga uprzedniego doręczenia spółce decyzji w sprawach, o których mowa w art. 251 § 2 pkt 2. Przepis art. 189 § 2 pkt 2 stosuje się odpowiednio. W takim przypadku rozstrzygnięcie w tych sprawach spółki następuje w decyzji o odpowiedzialności wspólnika.

§ 5. Przepis § 4 stosuje się również w przypadku rozwiązania spółki.

§ 6. Organ podatkowy na podstawie § 1–5 prowadzi postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego rozwiązanej spółki oraz orzeka o odpowiedzialności podatkowej byłych wspólników spółki za jej zaległości podatkowe z udziałem wszystkich osób będących w danym okresie wspólnikami.

§ 7. Za zaległości podatkowe spółki osobowej innej niż wskazana w § 1 odpowiadają wspólnicy na zasadach określonych w § 1–6, które stosuje się odpowiednio.

Art. 264. § 1. Członek zarządu spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, spółki z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji, spółki akcyjnej lub spółki akcyjnej w

organizacji odpowiada za zaległości podatkowe spółki z tytułu zobowiązań, których termin płatności upłynął w okresie, gdy pełnił obowiązki członka zarządu, a także za zaległości wymienione w art. 161 oraz art. 162 powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu, jeżeli egzekucja z majątku spółki okazała się w całości albo w części bezskuteczna.

§ 2. Członek zarządu nie ponosi odpowiedzialności określonej w § 1, jeżeli:

1) wykazał, że:
   a) we właściwym czasie zgłoszono wniosek o ogłoszenie upadłości w rozumieniu ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe lub w tym czasie zostało otwarte postępowanie restrukturyzacyjne w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne albo zatwierdzono układ w postępowaniu o zatwierdzenie układu, o którym mowa w tej ustawie, albo
   b) niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez jego winy;
2) wskazał mienie spółki, z którego egzekucja umożliwi zaspokojenie zaległości podatkowych spółki w znacznej części.

§ 3. Jeżeli obowiązek zgłoszenia wniosku o ogłoszenie upadłości powstał i istniał wyłącznie w czasie, gdy prowadzona była egzekucja przez zarząd przymusowy albo przez sprzedaż przedsiębiorstwa na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego, uznaje się, że niezgłoszenie wniosku o ogłoszenie upadłości nastąpiło bez winy członka zarządu, o którym mowa w § 1.

§ 4. Za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po przeprowadzeniu likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po przeprowadzeniu likwidacji spółki, oraz zaległości wymienione w art. 161 oraz art. 162 powstałe po przeprowadzeniu likwidacji spółki, odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Przepis art. 263 § 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

§ 5. W przypadku gdy spółka z ograniczoną odpowiedzialnością w organizacji lub spółka akcyjna w organizacji nie posiada zarządu, za jej zaległości podatkowe odpowiada pełnomocnik pełniący obowiązki w momencie upływu terminu płatności tej zaległości. Jeżeli pełnomocnik nie został powołany, za zaległości podatkowe spółki odpowiadają wspólnicy. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio.

§ 6. Przepisy § 1–5 stosuje się również do byłego członka zarządu oraz byłego pełnomocnika lub wspólnika spółki w organizacji.

Art. 265. Za zaległości podatkowe osoby prawnej innej niż wymieniona w art. 264 odpowiadają członkowie organu zarządzającego tej osoby. Przepis art. 264 stosuje się odpowiednio.

Art. 266. § 1. Członek zarządu stowarzyszenia zwykłego odpowiada za zaległości podatkowe stowarzyszenia z tytułu zobowiązań podatkowych, których termin płatności upłynął w czasie pełnienia funkcji przez członka zarządu.

§ 2. Członek stowarzyszenia zwykłego odpowiada za zaległości podatkowe stowarzyszenia, których termin płatności upłynął w czasie, gdy był on członkiem stowarzyszenia, jeżeli w tym czasie stowarzyszenie nie posiadało zarządu.

§ 3. Za zaległości podatkowe stowarzyszenia powstałe przed jego wpisem do właściwego rejestru odpowiada osoba działająca na rzecz stowarzyszenia do chwili wpisu.

§ 4. Do odpowiedzialności, o której mowa w § 1 i 2, przepisy art. 263 § 2–5 stosuje się odpowiednio.

Art. 267. § 1. Likwidator spółki, z wyjątkiem likwidatora ustanowionego przez sąd, odpowiada za zaległości podatkowe spółki powstałe w czasie likwidacji.

§ 2. Likwidator osoby prawnej innej niż wymieniona w art. 264 odpowiada za zaległości podatkowe tej osoby powstałe w czasie likwidacji.

§ 3. Do odpowiedzialności likwidatora przepisy art. 264 i art. 265 stosuje się odpowiednio.

Art. 268. § 1. Osoba prawna przejmująca lub osoba prawna powstała w wyniku podziału (osoba nowo zawiązana) odpowiada za zaległości podatkowe osoby prawnej dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa.

§ 2. Zakres odpowiedzialności osoby prawnej przejmującej lub osoby prawnej nowo zawiązanej ograniczony jest do wartości aktywów netto nabytych, wynikających z planu podziału.

§ 3. Osoba prawna przejmująca lub osoba prawna nowo zawiązana przy podziale przez wydzielenie nie odpowiada za należności z tytułu zobowiązań powstałych po dniu wydzielenia.

§ 4. Jeżeli osoba prawna na skutek podziału została wykreślona z właściwego rejestru przepisy art. 263 § 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

Art. 269. § 1. Gwarant lub poręczyciel, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, odpowiada za zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji, która jest

przedmiotem zabezpieczenia, wraz z odsetkami za zwłokę, do wysokości kwoty gwarancji lub poręczenia i w terminie wskazanym w gwarancji lub poręczeniu.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się do gwaranta lub poręczyciela, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, w związku ze zwrotem podatku od towarów i usług.

Art. 270. § 1. Podatnik, o którym mowa w art. 105a ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, odpowiada za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług.

§ 2. Zakres odpowiedzialności podatkowej nie obejmuje należności wymienionych w art. 249 § 1 pkt 2, 3, 5 i 6 oraz odsetek za zwłokę powstałych przed dniem wydania decyzji o tej odpowiedzialności.

Art. 271. Pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, odpowiada wraz z podatnikiem za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług. Przepisu art. 249 § 1 pkt 2–6 nie stosuje się.

Art. 272. § 1. Zarządca sukcesyjny odpowiada wraz z podatnikiem oraz osobami, o których mowa w art. 286 § 1 i 2, za zaległości podatkowe związane z działalnością przedsiębiorstwa w spadku.

§ 2. Zakres odpowiedzialności zarządcy sukcesyjnego jest ograniczony do zaległości podatkowych z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez niego tej funkcji oraz zaległości wymienionych w art. 161 oraz art. 162 powstałych w czasie pełnienia funkcji przez tego zarządcę sukcesyjnego.

§ 3. Za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, oraz zaległości wymienione w art. 161 oraz art. 162 powstałe po dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego odpowiada osoba pełniąca funkcję zarządcy sukcesyjnego w dniu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego. Przepis art. 263 § 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, które powstały od otwarcia spadku do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego lub wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego i od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić swoją funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, oraz

zaległości wymienione w art. 161 i art. 162 powstałe w tych okresach odpowiada całym swoim majątkiem zarządca faktyczny, który dokonał czynności skutkującej powstaniem zobowiązania podatkowego. Zarządcą faktycznym jest osoba, która faktycznie zajmuje się sprawami gospodarczymi, w szczególności finansowymi przedsiębiorstwa w spadku. Przepis art. 263 § 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

Art. 273. § 1. Zapisobierca zwykły, który otrzymał należny mu zapis, odpowiada za należności spadkodawcy, o których mowa w art. 249 § 1 pkt 1–6.

§ 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej korzyści uzyskanej z tytułu zapisu zwykłego z dnia otrzymania zapisu.

Rozdział 12

Następstwo prawne

Oddział 1

Następstwo prawne podmiotów przekształconych

Art. 274. § 1. Osoba prawna zawiązana albo powstała w wyniku łączenia się:

1) osób prawnych,
2) osobowych spółek handlowych,
3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych

– wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do osoby prawnej łączącej się przez przejęcie:

1) innej osoby prawnej lub innych osób prawnych;
2) osobowej spółki handlowej lub osobowych spółek handlowych.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych i spółki komandytowo-akcyjnej.

Art. 275. § 1. Osoba prawna zawiązana albo powstała w wyniku:

1) przekształcenia innej osoby prawnej,
2) przekształcenia spółki niemającej osobowości prawnej

– wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki przekształcanej osoby lub spółki.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do:

1) osobowej spółki handlowej zawiązanej albo powstałej w wyniku przekształcenia:

a) innej spółki niemającej osobowości prawnej,

b) spółki kapitałowej;

2) stowarzyszenia utworzonego w wyniku przekształcenia stowarzyszenia zwykłego.

§ 3. Bank krajowy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe utworzony przez wniesienie tytułem wkładu niepieniężnego wszystkich składników majątkowych oddziału instytucji kredytowej prowadzącej działalność bankową na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przez ten oddział, a stanowiących przedsiębiorstwo lub jego zorganizowaną część, wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki instytucji kredytowej związane z działalnością tego oddziału.

§ 4. Jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształcanego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek kapitałowych.

§ 5. Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek niemających osobowości prawnej.

Art. 276. Przepisy art. 274 i art. 275 § 1–3 stosuje się odpowiednio do łączenia się i przekształceń samorządowych zakładów budżetowych.

Art. 277. § 1. Osoby prawne przejmujące lub osoby prawne zawiązane albo powstałe w wyniku podziału wstępują, z dniem podziału lub z dniem wydzielenia, we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki osoby prawnej dzielonej pozostające w związku z przydzielonymi im, w planie podziału, składnikami majątku, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do transgranicznego podziału spółek.

Art. 278. Do praw i obowiązków wynikających z:

1) decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego, przepisy art. 274–277 stosuje się odpowiednio;

2) zastosowania się przez podmiot przekształcany do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych, o których mowa w art. 545 § 1, informacji ogólnych i interpretacji indywidualnych, o których mowa odpowiednio w art. 546 § 1 i art. 558 § 1, a także utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych w rozumieniu art. 579 § 2, przepisy art. 274–277 stosuje się odpowiednio.

Art. 279. W zakresie, w jakim odrębne ustawy, umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej, przepisy art. 274–278 stosuje się odpowiednio.

Art. 280. Do nabywców przedsiębiorstw państwowych oraz do spółek, które na podstawie przepisów o komercjalizacji i prywatyzacji nabyły lub przejęły te przedsiębiorstwa, przepisy art. 274 § 1, art. 278 i art. 279, z zastrzeżeniem art. 282, stosuje się odpowiednio.

Art. 281. § 1. W przypadku wykreślenia przedsiębiorstwa państwowego z Krajowego Rejestru Sądowego w związku z jego likwidacją, nabywcy lub spółki, o których mowa w art. 280, odpowiadają za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych tego przedsiębiorstwa oraz otrzymują oprocentowanie nadpłat oraz zwrotu podatku naliczone do dnia wykreślenia.

§ 2. Do odpowiedzialności państwa lub gminy, powiatu, województwa z tytułu oprocentowania nadpłat oraz oprocentowania zwrotu podatku, przepisy § 1 stosuje się odpowiednio.

Art. 282. Odsetki za zwłokę oraz oprocentowanie nadpłat i zwrotu podatku, o których mowa w art. 281, naliczane są nadal:

1) po upływie 14 dni od dnia doręczenia spółce decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego;
2) począwszy od dnia otrzymania przez organ podatkowy wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub o zwrot podatku.

Art. 283. W przypadku powstania przekształceń prawnych, o których mowa w art. 274–277, art. 280 i art. 281, w toku postępowania, w miejsce dotychczasowej strony wstępują jej następcy prawni.

Oddział 2

Następstwo prawne spadkobierców, zapisobierców windykacyjnych i przedsiębiorstwa w spadku

Art. 284. § 1. Spadkobiercy podatnika, płatnika i inkasenta przejmują, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy. Przepis art. 242 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Spadkobiercy podatnika nie przejmują obowiązku podatkowego spadkodawcy w zakresie jego zobowiązań powstających na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania, jeżeli nie przekształcił się on w zobowiązanie podatkowe.

§ 3. Spadkobiercy spadkobierców, spadkobiercy zapisobiercy windykacyjnego oraz nabywca spadku lub przedsiębiorstwa zapisobiercy windykacyjnego nie są, z zastrzeżeniem art. 293 § 3, następcami prawnymi w zakresie określonym w § 1 i 4.

§ 4. Jeżeli przedmiotem zapisu windykacyjnego jest przedsiębiorstwo, zapisobierca windykacyjny z dniem otwarcia spadku wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy związane z tym przedsiębiorstwem. Przepis art. 242 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Spadkobierca niekontynuujący działalności gospodarczej spadkodawcy oraz spadkobierca spadkodawcy nieprowadzącego działalności gospodarczej, nie przejmuje przewidzianych w przepisach prawa podatkowego obowiązków niemajątkowych tych spadkodawców, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

§ 6. Przez obowiązki niemajątkowe, o których mowa w § 5, rozumie się w szczególności obowiązek: złożenia deklaracji, prowadzenia ksiąg podatkowych, przechowywania dokumentów związanych ze składanymi deklaracjami i prowadzonymi księgami podatkowymi oraz sporządzenia spisu z natury.

§ 7. Przepisy § 1 i 4 stosuje się również do praw i obowiązków wynikających z:

1) decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego;
2) zastosowania się przez podatnika, płatnika i inkasenta, zapisobiercę windykacyjnego, do interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych, o których mowa w art. 545 § 1, informacji ogólnych, o których mowa w art. 546 § 1, i interpretacji indywidualnych, o których mowa w art. 558 § 1, wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego oraz utrwalonej praktyki interpretacyjnej w rozumieniu art. 579 § 2.

Art. 285. § 1. Kontynuacja działalności gospodarczej spadkodawcy przez spadkobierców podatnika lub zapisobierców windykacyjnych może nastąpić na zasadach uregulowanych w ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej.

§ 2. Przedsiębiorstwo w spadku, w przypadku gdy ustanowiono zarząd sukcesyjny, wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego wszelkie prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie odrębnych ustaw. Przepis art. 242 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Do czasu wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, w tym również prawa nabyte przez przedsiębiorcę wynikające z decyzji wydanych na podstawie art. 234 § 1 i § 2 pkt 1 i 2, są wykonywane przez zarządcę sukcesyjnego.

Art. 286. § 1. Odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku ponoszą zapisobierca windykacyjny kontynuujący prowadzenie tego przedsiębiorstwa, spadkobiercy zmarłego przedsiębiorcy, jeżeli nie został uczyniony zapis windykacyjny obejmujący przedsiębiorstwo w spadku, a także małżonek zmarłego przedsiębiorcy, któremu przysługuje udział w przedsiębiorstwie w spadku. Przepis art. 287 i art. 288 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się także do osób, które uczestniczyły w powołaniu zarządcy sukcesyjnego a następnie odrzuciły spadek albo okazało się, że nie są spadkobiercami, z tym że osoby, które odrzuciły spadek nie odpowiadają za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku powstałe po dniu, w którym ten spadek odrzuciły, a osoby, które nie są spadkobiercami - za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku powstałe po dniu, w którym uprawomocniło się postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowano akt poświadczenia dziedziczenia albo wydano europejskie poświadczenie spadkowe.

Art. 287. § 1. Do odpowiedzialności spadkobierców, a także zapisobierców windykacyjnych za zobowiązania podatkowe spadkodawcy, stosuje się przepisy Kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się również do odpowiedzialności za:

1) zaległości podatkowe, w tym również za zaległości, o których mowa w art. 161 oraz art. 162;

2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy, w tym również odsetki, o których mowa w art. 164;
3) pobrane a niewpłacone podatki z tytułu sprawowanej przez spadkodawcę funkcji płatnika lub inkasenta;
4) opłatę prolongacyjną;
5) koszty postępowania podatkowego;
6) koszty upomnienia i koszty egzekucyjne obciążające spadkodawcę a powstałe do dnia otwarcia spadku.

Art. 288. § 1. Organ podatkowy orzeka w jednej decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców albo zapisobierców windykacyjnych, na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązań wynikających z prawidłowych deklaracji. Przepis art. 191 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, organ podatkowy jednocześnie określa kwoty, o których mowa w art. 130 § 2 lub § 4 pkt 2 i 3, lub stwierdza nadpłatę.

§ 3. Jeżeli podatnik, płatnik lub inkasent zmarł w trakcie okresu rozliczeniowego za ich zobowiązanie podatkowe, powstałe za tę część okresu rozliczeniowego spadkodawcy, odpowiedzialność ponoszą ich spadkobiercy oraz zapisobiercy windykacyjni na zasadach określonych w niniejszym oddziale. Przysługuje im także uprawnienie do stwierdzenia nadpłaty za tę część okresu rozliczeniowego.

§ 4. Termin płatności przez spadkobiercę lub zapisobiercę windykacyjnego kwot wynikających z decyzji o zakresie ich odpowiedzialności wynosi 14 dni od dnia jej doręczenia.

Art. 289. § 1. Jeżeli w toku postępowania, o którym mowa w art. 288 § 1, zmarł spadkobierca lub zapisobierca windykacyjny, to zakres odpowiedzialności pozostałych następców prawnych ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego zmarłego. Postępowanie w tym zakresie umarza się.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku gdy spadkobierca lub zapisobierca windykacyjny zmarł przed wszczęciem postępowania, o którym mowa w art. 288 § 1.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1, decyzji umarzającej postępowanie o zakresie odpowiedzialności spadkobierców nie doręcza się spadkobiercom zmarłego i pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 290. § 1. Odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych spadkodawcy naliczane są do dnia otwarcia spadku.

§ 2. Odsetki za zwłokę naliczane są nadal w przypadku niedotrzymania przez spadkobiercę lub zapisobiercę windykacyjnego terminu określonego w art. 288 § 4.

Art. 291. § 1. W miejsce strony zmarłej w toku postępowania wstępują jej spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjni.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się do spadkobiercy podatnika, jeżeli przedmiotem postępowania podatkowego, w którego toku zmarła strona, jest ustalenie jej zobowiązania podatkowego.

§ 3. Jeżeli obowiązek podatkowy ma charakter solidarny, w przypadku śmierci strony w postępowaniu, o którym mowa w § 2, zobowiązanie ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na zmarłego. Postępowanie w tej części umarza się.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 3, decyzji umarzającej postępowanie podatkowe nie doręcza się spadkobiercom zmarłego i pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 292. § 1. Organy podatkowe zawiadamiają spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, a w przypadku, o którym mowa w art. 285 § 2, także zarządcę sukcesyjnego, w szczególności o:

1) złożonych przez spadkodawcę odwołaniach od decyzji, zażaleniach na postanowienia i skargach do sądu administracyjnego;
2) decyzjach wydanych na podstawie art. 234 § 2 pkt 1 i 2, jeżeli nie upłynął termin płatności odroczonego podatku lub zaległości podatkowej lub płatności rat;
3) decyzjach i postanowieniach, które zostały doręczone spadkodawcy, a w dniu jego śmierci nie upłynął jeszcze termin do złożenia odwołania, zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego;
4) wszczętej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej;
5) wszczętych postępowaniach podatkowych;
6) decyzjach ograniczających spadkodawcy jako podatnikowi pobór zaliczek na podatki;
7) przypadkach, o których mowa w art. 463.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1, 3 i 4, terminy do złożenia odwołania, zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego biegną ponownie od dnia doręczenia zawiadomienia.

Art. 293. § 1. Przysługujące spadkodawcy nadpłaty lub zwroty podatku oraz ich oprocentowanie, wynikające z prawidłowych deklaracji lub decyzji, wypłacane są spadkobiercom proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnym postanowieniu sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia.

§ 2. Przysługujące spadkodawcy nadpłaty lub zwroty podatku oraz ich oprocentowanie z tych tytułów, wynikające z prawidłowych deklaracji lub decyzji, związane z przedsiębiorstwem, wypłacane są poszczególnym zapisobiercom windykacyjnym proporcjonalnie do ich udziału w przedsiębiorstwie, które nabyli w wyniku zapisu windykacyjnego, a określonym w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnym postanowieniu sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia.

§ 3. W przypadku śmierci spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego przed otrzymaniem przypadającej mu nadpłaty lub zwrotu podatku, nadpłata lub zwrot podatku jest należna ich spadkobiercom, proporcjonalnie do ich udziału spadkowego określonego w prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnym postanowieniu sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnym postanowieniu sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego lub zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia. Przepisy art. 214 pkt 5, art. 220 pkt 5 i art. 288 § 1–3 stosuje się odpowiednio.

Rozdział 13

Wykonywanie zobowiązań solidarnych

Art. 294. § 1. Obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe i zaległość podatkową oraz prawo do nadpłaty lub zwrotu podatku, mają charakter solidarny, jeżeli ustawa podatkowa tak stanowi.

§ 2. Jeżeli obowiązek podatkowy ciąży solidarnie na podatnikach, solidarną odpowiedzialność za zobowiązanie podatkowe powstające w sposób określony w art. 129 pkt 2 ponoszą podatnicy, którym doręczono decyzję ustalającą wysokość tego zobowiązania.

§ 3. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio do osób trzecich oraz osób, o których mowa w art. 517 § 2.

§ 4. Małżonkowie opodatkowani łącznie od sumy swoich dochodów na podstawie odrębnych przepisów ponoszą solidarną odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz solidarna jest ich wierzytelność o zwrot nadpłaty z tytułu podatku od sumy dochodów małżonków.

§ 5. W razie śmierci jednego z małżonków, o których mowa w § 4, drugi z małżonków ponosi odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługuje mu wierzytelność o zwrot nadpłaty.

Art. 295. § 1. Jeżeli obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe, prawo do nadpłaty lub zwrotu podatku ma charakter solidarny, a przepisy ustawy podatkowej nakładają na podatników obowiązek złożenia deklaracji, obowiązek ten ciąży odrębnie na każdym z nich, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

§ 2. Deklaracja, o której mowa w § 1, wywołuje skutki w odniesieniu do podatnika, który ją złożył, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

Art. 296. § 1. W przypadku zwolnienia, zaniechania poboru podatku oraz przedawnienia wymiaru lub poboru podatku względem jednego z podatników odpowiedzialnych solidarnie, zobowiązanie ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego podatnika i ciąży solidarnie wyłącznie na pozostałych podatnikach.

§ 2. W przypadku niepodlegania opodatkowaniu przepis § 1 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku ulgi w spłacie polegającej na umorzeniu, z tym że gdy umorzona kwota jest niższa niż przypadająca proporcjonalnie na podatnika, któremu udzielono ulgi, do wysokości nieumorzonej kwoty przypadającej na tego podatnika, solidarną odpowiedzialność ponoszą wszyscy podatnicy.

§ 4. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku częściowego zaniechania poboru podatku, z tym że gdy kwota objęta zaniechaniem jest niższa niż przypadająca proporcjonalnie na podatnika, któremu zaniechano poboru podatku, do wysokości kwoty nie objętej zaniechaniem przypadającej na tego podatnika, solidarną odpowiedzialność ponoszą wszyscy podatnicy.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 3, organ podatkowy zawiadamia pozostałych podatników o zastosowaniu ulgi, informując o kwocie pomniejszającej zobowiązanie podatkowe.

§ 6. Odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty oraz zawieszenie i przerwanie biegu terminu

przedawnienia poboru w przypadkach, o których mowa w art. 180 pkt 4 i 6–8 oraz art. 183, wobec jednego z podatników odpowiedzialnych solidarnie, nie wywiera skutku względem pozostałych.

§ 7. Do spadkobierców podatnika, zapisobierców windykacyjnych oraz osób, o których mowa w art. 517 § 2, przepisy § 1–6 stosuje się odpowiednio. Przepis § 6 stosuje się również do osób trzecich.

Art. 297. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale do odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe stosuje się odpowiednio przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zobowiązań solidarnych, a do wierzytelności o zwrot nadpłaty – dotyczące wierzytelności cywilnoprawnych.

Rozdział 14

Informacje podatkowe

Art. 298. § 1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji:

1) na pisemne żądanie organu podatkowego – o zdarzeniach wynikających ze stosunków cywilnoprawnych albo z prawa pracy, mogących mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób lub jednostek, z którymi zawarto umowę;
2) bez wezwania przez organ podatkowy – o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego;
3) w zakresie i na zasadach określonych w odrębnych ustawach.

§ 2. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne, prowadzące księgi podatkowe przy użyciu oprogramowania, są obowiązane, bez wezwania organu podatkowego, do przekazywania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 391 § 2, na zasadach dotyczących przesyłania ksiąg podatkowych lub ich części określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 391 § 3, za okresy miesięczne, w terminie do 25. dnia miesiąca następującego po każdym kolejnym miesiącu, wskazując miesiąc, którego ta informacja dotyczy.

§ 3. Informacje, o których mowa w § 2, są udostępniane organom Krajowej Administracji Skarbowej do realizacji celów i zadań ustawowych.

§ 4. Jednostki organizacyjne Zakładu Ubezpieczeń Społecznych na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego są obowiązane do sporządzenia i przekazania informacji o składkach płatnika i ubezpieczonego.

§ 5. Organ podatkowy określa zakres żądanych informacji, o których mowa w § 1 pkt 1 i § 4, oraz termin ich przekazania.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, przypadki w jakich sporządza się informacje, o których mowa w § 1 pkt 2, zakres tych informacji, w tym dotyczących powiązań kapitałowych oraz nadzorczych pomiędzy rezydentami i nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego oraz posiadania przez nierezydentów przedsiębiorstw, oddziałów i przedstawicielstw na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, a także szczegółowy sposób ich sporządzania oraz tryb i termin ich przekazywania, biorąc pod uwagę kwoty należności lub zobowiązań wynikających z zawartych umów oraz uproszczenie przekazywania informacji.

Art. 299. § 1. Osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą są obowiązane do gromadzenia, sporządzania i przekazywania, bez wezwania przez organ podatkowy, informacji o wynagrodzeniach za świadczone na ich rzecz usługi lub wykonywaną pracę, wypłacanych przez podmiot będący nierezydentem osobom fizycznym będącym nierezydentami w rozumieniu przepisów prawa dewizowego, świadczącym te usługi lub wykonującym pracę, jeżeli:

1) w związku z umowami o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz innymi ratyfikowanymi umowami międzynarodowymi, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, może to mieć wpływ na powstanie obowiązku podatkowego lub wysokość zobowiązania podatkowego osób otrzymujących wynagrodzenie;
2) podmiot będący nierezydentem bezpośrednio lub pośrednio bierze udział w zarządzaniu lub kontroli podmiotu, którego dotyczy obowiązek informacyjny, albo posiada udział w kapitale tego podmiotu uprawniający do co najmniej 25% wszystkich praw głosu.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) zakres informacji, o których mowa w § 1, w tym danych identyfikujących nierezydenta, danych dotyczących czasu pobytu nierezydenta w kraju, podmiotu wypłacającego

nierezydentowi wynagrodzenie, wysokości tego wynagrodzenia, formy i terminu jego wypłaty,

2) szczegółowy sposób sporządzania tych informacji oraz tryb i termin ich przekazywania

– mając na uwadze uproszczenie sposobu przekazywania informacji.

Art. 300. § 1. Organy administracji rządowej i samorządowej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne są obowiązane współdziałać, nieodpłatnie udostępniać informacje, w tym w sprawach indywidualnych, oraz udzielać pomocy organom podatkowym przy wykonywaniu ich zadań określonych w ustawie.

§ 2. Przy wykonywaniu swoich zadań organy podatkowe są uprawnione do nieodpłatnego korzystania z informacji zgromadzonych w aktach spraw, zbiorach danych, ewidencjach i rejestrach prowadzonych przez organy administracji rządowej i samorządowej, sądy, państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne oraz państwowe osoby prawne, w tym również z informacji zapisanych w postaci elektronicznej, z zastrzeżeniem przepisów odrębnych.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, organy administracji rządowej lub samorządowej obowiązane do przekazywania informacji podatkowych bez wezwania przez organ podatkowy, zakres tych informacji, a także sposób ich sporządzania oraz tryb i terminy ich przekazywania, mając na uwadze uproszczenie sposobu przekazywania informacji oraz zapewnienie prawidłowego wykonywania zadań organów podatkowych określonych w ustawie.

Art. 301. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej, ministrem właściwym do spraw wewnętrznych oraz ministrem właściwym do spraw administracji publicznej określi, w drodze rozporządzenia:

1) organy podatkowe, które mogą żądać przekazywania informacji, o których mowa w art. 298 § 1, od organów lub jednostek podległych tym ministrom,

2) zakres i termin przekazywania tych informacji, w tym dane identyfikujące strony zawartej umowy,

3) tryb przekazywania tych informacji

– zapewniając szczególną ochronę informacji w nich zawartych oraz mając na uwadze ograniczenie liczby organów podatkowych właściwych do żądania przekazania informacji.

Art. 302. § 1. Sądy, komornicy sądowi oraz notariusze są obowiązani sporządzać i przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje informacji, o których mowa w § 1, ich formę, w tym w formie wypisu aktu, zakres, sposób oraz terminy przekazywania informacji przez sądy, komorników sądowych i notariuszy, mając na uwadze zapewnienie sprawnego przekazywania informacji.

Art. 303. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, grupy podmiotów obowiązanych do składania deklaracji, zakres danych zawartych w tych deklaracjach, a także terminy ich składania i rodzaje dokumentów, które powinny być do nich dołączone, w zakresie niezbędnym do kontroli prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz korzystania z uprawnień przewidzianych w przepisach prawa podatkowego.

Art. 304. § 1. Podatnik obowiązany do prowadzenia ksiąg podatkowych przechowuje księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty do czasu upływu terminu:

1) przedawnienia wymiaru albo
2) przedawnienia poboru, jeżeli w okresie przedawnienia wymiaru organ podatkowy pierwszej instancji doręczy podatnikowi decyzję wymiarową

– chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej.

§ 2. W razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej podmiot dokonujący jej likwidacji lub rozwiązania zawiadamia pisemnie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia tej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej, o miejscu przechowywania ksiąg podatkowych oraz dokumentów związanych z ich prowadzeniem.

Art. 305. § 1. Płatnicy i inkasenci są obowiązani przechowywać dokumenty związane z poborem lub inkasem podatków do czasu upływu terminu przedawnienia poboru.

§ 2. W razie likwidacji lub rozwiązania osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej podmiot dokonujący likwidacji lub rozwiązania zawiadamia pisemnie właściwy organ podatkowy, nie później niż w ostatnim dniu istnienia osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, o miejscu przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem podatku.

§ 3. Po upływie okresu, o którym mowa w § 1, płatnicy i inkasenci są obowiązani przekazać podatnikom dokumenty związane z poborem lub inkasem podatku. Jeżeli przekazanie podatnikowi dokumentów, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie jest możliwe, dokumenty te podlegają zniszczeniu.

Rozdział 15

Informacje o schematach podatkowych

Art. 306. § 1. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

1) innej szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków:
   a) wpływ na:
   – część odroczoną podatku dochodowego lub
   – aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego
   – wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u korzystającego, jest istotny dla danej jednostki w rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł,
   b) płatnik podatku dochodowego byłby zobowiązany do pobrania podatku przekraczającego w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,
   c) dochody (przychody) podatnika, o którym mowa w art. 3 ust. 2a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 25 000 000 zł,
   d) różnica pomiędzy podatkiem dochodowym, który byłby należny w Rzeczypospolitej Polskiej w związku z wykonaniem uzgodnienia od korzystającego niemającego siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, a podatkiem dochodowym podlegającym faktycznej zapłacie w państwie siedziby, zarządu lub miejsca

zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie w trakcie roku kalendarzowego kwotę 5 000 000 zł;

2) instytucji finansowej – oznacza 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. (Dz. U. z 2015 r. poz. 1647 oraz z 2017 r. poz. 158);

3) korzystającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, której jest udostępniane, lub u której jest wdrażane uzgodnienie, lub która jest przygotowana do wdrożenia uzgodnienia, lub dokonała czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia;

4) korzyści podatkowej – rozumie się przez to korzyść podatkową lub:
   a) podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, lub
   b) niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych oraz informacji o schematach podatkowych;

5) NSP – rozumie się przez to numer schematu podatkowego;

6) ogólnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków:
   a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,
   b) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość jest uzależniona 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 schematu u więcej niż jednego korzystającego,

e) są podejmowane celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestania głównej działalności takiej spółki i wykorzystywania strat takiej spółki 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) lub zmiany zasad opodatkowania, których 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
- 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 cechy, jak czynności określone w tiret pierwsze,

h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi, a w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:

- nie nakłada się podatku dochodowego od osób prawnych lub pobiera się podatek dochodowy od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5%,
- płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,

i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,

j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno z zobowiązań wskazanych w lit. b i c,

k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane w przepisach niniejszego rozdziału, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane;

7) podmiocie powiązanym – rozumie się przez to podmiot powiązany z innym podmiotem w co najmniej jeden z następujących sposobów:

a) osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej uczestniczy w zarządzaniu innym podmiotem i wywiera znaczący wpływ 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;

8) promotorze – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy podmiot ten nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, która opracowuje, oferuje, udostępnia lub wdraża uzgodnienie lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia;

9) rachunku finansowym – oznacza 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.;

10) schemacie podatkowym – rozumie się przez to uzgodnienie, które:
    a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą lub
    b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
    c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą;
11) schemacie podatkowym standaryzowanym – rozumie się przez to schemat podatkowy możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu podatkowego;
12) schemacie podatkowym transgranicznym – rozumie się przez to uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz:
    a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt 6 lit. a–h, lub
    b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą;
13) szczególnej cesze rozpoznawczej – rozumie się przez to właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że jest spełniony co najmniej jeden z następujących warunków:
    a) obejmuje ona podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz:
        – odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
        – odbiorca płatności ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową, określonych w przepisach wydanych na podstawie ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
    b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej są dokonywane odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
    c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,
    d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych określone przez dwa państwa różni się co najmniej o 25%,
    e) może ona skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub

równoważnych ustaw, 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,

f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. poz. 723, 1075, 1499 i 2215 oraz z 2019 r. poz. 125 i 730), z uwagi na wykorzystanie osób prawnych lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:
   – które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
   – które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są 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 lub jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych,
   – dla których nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego,

g) wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzonego 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,

h) dochodzi do przeniesienia praw do trudnych do wyceny wartości niematerialnych,

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

14) trudnych do wyceny wartościach niematerialnych – rozumie się przez to wartości niematerialne, w tym wartości prawne, a także prawa do tych wartości, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązanymi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej, oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, są obarczone wysokim poziomem niepewności;
15) udostępnianiu – rozumie się przez 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;
16) uzgodnieniu – rozumie się przez to czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowaną lub zespół czynności planowanych, w których co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego;
17) wdrażaniu – rozumie się przez to dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:
    a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot lub
    b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem, lub
    c) dokonywanie innych czynności niż określone w lit. a i b, będących elementem uzgodnienia, lub
    d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy;
18) wspomagającym – rozumie się przez to osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą 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 przy dokonywaniu czynności, 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.

§ 2. 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.

§ 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 następujących 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

– z wyjątkiem przypadku, gdy uzgodnienie dotyczy wyłącznie podatku akcyzowego, podatku od wartości dodanej, w tym podatku od towarów i usług, lub ceł, nakładanych na terytorium państwa członkowskiego Unii Europejskiej.

§ 4. Kryterium kwalifikowanego korzystającego uważa się za spełnione, jeżeli:

1) przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub
2) korzystający jest podmiotem powiązanym, w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z podmiotem, o którym mowa w pkt 1, lub
3) udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 4, przychody i koszty podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, a wartość aktywów – zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych.

§ 6. Obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy wyłącznie korzystającego:

1) dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego, lub
2) który jest stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 630 § 1, jeżeli w ramach audytu wstępnego, o którym mowa w art. 645, Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdził wykonywanie przez niego obowiązków, o których mowa niniejszym rozdziale.

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

1) w przypadku gdy w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z § 1 pkt 7, więcej niż jeden podmiot – wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;
2) w przypadku gdy te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z § 1 pkt 7, 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 lub zstępni w linii prostej – stanowią jedną osobę.

§ 8. Wyrażone w euro kwoty, o których mowa w § 4, przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego rok, w którym nastąpiło zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny.

§ 9. Warunek, o którym mowa w § 1 pkt 13 lit. e, dotyczy w szczególności uzgodnień, w których:

1) jest wykorzystywany rachunek, produkt lub inwestycja, które nie są rachunkami finansowymi, lecz posiadają cechy rachunku finansowego lub
2) dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych państw – w przypadku gdy te państwa nie mają podstawy prawnej do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku, lub
3) dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych, lub;
4) dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania 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, lub;
5) są wykorzystywane podmioty, porozumienia umowne lub struktury, 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, lub;
6) jest wykorzystywana nieskuteczność lub niedoskonałość 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 posiadających nieefektywne przepisy dotyczące

przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych.

Art. 307. § 1. Promotor przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia:

1) następującego po dniu:
   a) udostępnienia schematu podatkowego,
   b) przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego,
2) dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego

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

§ 2. Promotor informuje pisemnie korzystającego o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, niezwłocznie po jego otrzymaniu.

§ 3. W przypadku gdy w terminie, o którym mowa w § 1, schemat podatkowy nie posiada jeszcze NSP, promotor informuje o tym pisemnie korzystającego oraz przekazuje mu dane, o których mowa w art. 311, dotyczące schematu podatkowego.

§ 4. W przypadku gdy przekazanie przez promotora informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i promotor nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania w tym zakresie, promotor niezwłocznie:

1) informuje pisemnie korzystającego w terminie, o którym mowa w § 1, o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz
2) przekazuje korzystającemu dane, o których mowa w art. 311 § 1, dotyczące schematu podatkowego.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 4, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor wskazany w tym przepisie, równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty obowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 6. Promotor, w terminie 30 dni od dnia, w którym poinformował korzystającego lub inne podmioty o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o poinformowaniu korzystającego lub innych podmiotów o obowiązku przekazania schematu podatkowego do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, wskazując datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności

związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował na podstawie § 4 lub 5.

§ 7. Nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej:

1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym w przypadku gdy przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania;
2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym;
3) przesłanie do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji, o której mowa w § 6.

§ 8. Jeżeli promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym 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 (Dz. Urz. UE L 64 z 11.03.2011, str. 1, z późn. zm.[9)]), obowiązek ten podlega wykonaniu, z zachowaniem kolejności państw określonej w pkt 1–4, wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym promotor:

1) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
2) za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
3) jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega;
4) jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa, reprezentujących osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

Art. 308. § 1. Jeżeli korzystający nie został poinformowany zgodnie z art. 307 § 2 lub 3, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia:

1) następującego po dniu:
   a) udostępnienia temu korzystającemu schematu podatkowego,
   b) przygotowania przez tego korzystającego schematu podatkowego do wdrożenia,

---

[9)] Zmiany wymienionej dyrektywy zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE L 50 z 23.02.2012, str. 58, Dz. Urz. UE L 359 z 16.12.2014, str. 1, Dz. Urz. UE L 332 z 18.12.2015, str. 1, Dz. Urz. UE L 146 z 03.06.2016, str. 8, Dz. Urz. UE L 342 z 16.12.2016, str. 1 oraz Dz. Urz. UE L 139 z 05.06.2018, str. 1.

2) dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego przez korzystającego

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

§ 2. Korzystający, który został poinformowany zgodnie z art. 307 § 4, 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. Informacja o schemacie podatkowym przekazana przez korzystającego zawiera również dane, o których mowa w art. 311 § 1, otrzymane od promotora.

§ 3. Jeżeli korzystający jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym 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, obowiązek ten podlega wykonaniu, z zachowaniem kolejności państw określonej w pkt 1–4, wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym korzystający:

1) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
2) za pośrednictwem zagranicznego zakładu korzysta ze schematu podatkowego;
3) uzyskuje dochody lub osiąga zyski, mimo że nie ma miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim Unii Europejskiej;
4) prowadzi działalność, mimo że nie ma miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim Unii Europejskiej.

§ 4. Jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu, z zachowaniem następującej kolejności:

1) przez korzystającego, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym,
2) przez korzystającego, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego

– przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego

korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 307 § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 309. § 1. Promotor lub korzystający zlecający wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego, informują go pisemnie o NSP tego schematu podatkowego, załączając potwierdzenie nadania NSP, najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie tych czynności. Przepis art. 307 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Jeżeli wspomagający:

1) nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1 lub nie została mu przekazana informacja, o której mowa w art. 307 § 3, oraz
2) przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej przy dokonywaniu przez niego czynności, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy

– jest on obowiązany niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 5 dni roboczych od dnia, w którym powziął lub powinien był powziąć wątpliwości, o których mowa w pkt 2, wystąpić z odrębnym pismem do promotora lub korzystającego, zlecających wykonanie czynności, o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

§ 3. W terminie, o którym mowa w § 2, wspomagający jest obowiązany zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu przypadku określonego w § 2, wskazując liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, oraz dzień, w którym powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Wspomagający może wstrzymać się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia do dnia otrzymania oświadczenia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 307 § 3.

§ 4. Jeżeli wspomagający nie został poinformowany o NSP schematu podatkowego zgodnie z § 1, jest on obowiązany przekazać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację o schemacie podatkowym, jeżeli dostrzegł lub powinien był dostrzec, przy zachowaniu staranności ogólnie wymaganej przy dokonywaniu przez niego czynności, przy uwzględnieniu zawodowego charakteru jego działalności, obszaru jego specjalizacji oraz przedmiotu wykonywanych przez niego czynności, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego

jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy. Przepis art. 307 § 1 stosuje się odpowiednio, przy czym wspomagający jest również obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po dniu 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.

§ 5. W przypadku gdy przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, jest on obowiązany niezwłocznie poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, o którym należy przekazać informację Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie w terminie, o którym mowa w § 4, wspomagający jest obowiązany zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wystąpieniu sytuacji wskazanej w zdaniu pierwszym, wskazując liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej oraz dzień, w którym dostrzegł, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy.

§ 6. Do wspomagającego przepis art. 307 § 7 stosuje się odpowiednio.

§ 7. W przypadku, o którym mowa w § 3, wspomagający, który wstrzymał się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia, nie ponosi odpowiedzialności cywilnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie związanym ze wstrzymaniem się z wykonaniem tych czynności. W przypadku, o którym mowa w zdaniu pierwszym wspomagający nie ponosi również odpowiedzialności dyscyplinarnej związanej ze wstrzymaniem się z wykonaniem czynności w odniesieniu do uzgodnienia.

§ 8. Jeżeli wspomagający jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym 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, obowiązek ten podlega wykonaniu, z zachowaniem kolejności państw określonej w pkt 1–4, wyłącznie w tym państwie członkowskim Unii Europejskiej, w którym wspomagający:

1) ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;

2) za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
3) jest zarejestrowany lub którego przepisom prawa podlega;
4) jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej mającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa, reprezentujących osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

Art. 310. § 1. 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 pisemnie poinformowani o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 307 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w art. 307 § 8, art. 308 § 3 oraz art. 309 § 7, gdy odpowiednio promotor, korzystający lub wspomagający udowodni, że schemat podatkowy transgraniczny został poprawnie przekazany właściwym organom 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. 307 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym nie zwalnia trwające postępowanie dotyczące uprzednich porozumień cenowych lub wydanie decyzji w tej sprawie.

Art. 311. § 1. Informacja o schemacie podatkowym zawiera:
1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu został udostępniony schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsce urodzenia, identyfikator podatkowy, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli osoba ta nie posiada identyfikatora podatkowego oraz w przypadkach, gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym;

2) podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację;
3) wskazanie, czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego;
4) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia, jeżeli ją nadano, opis działalności gospodarczej, do której ma zastosowanie schemat podatkowy, bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;
5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi;
6) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji ma służyć schemat podatkowy;
7) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;
8) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeżeli występują i są znane przekazującemu informację lub możliwe do oszacowania przez niego;
9) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz ze wskazaniem dnia, w którym została lub zostanie dokonana pierwsza czynność służąca wdrożeniu tego schematu;
10) wskazanie etapu, na jakim, zgodnie z wiedzą przekazującego informację, znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia;
11) wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1, dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub na które może mieć wpływ schemat podatkowy, oraz państw i terytoriów, w których podmioty te mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd, lub państw i terytoriów, których schemat ten może dotyczyć;

12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeżeli występują;
13) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone potwierdzenie nadania NSP, o którym mowa w art. 312 § 2, przy czym wskazanie tego adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczanie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Jeżeli promotor lub wspomagający jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i nie został zwolniony przez korzystającego z obowiązku jej zachowania, przekazywana przez niego informacja o schemacie podatkowym, który jest schematem podatkowym standaryzowanym, nie zawiera danych identyfikujących korzystającego, któremu udostępniony został taki schemat podatkowy, oraz informacji, o których mowa w § 1 pkt 11 i 12.

§ 3. Jeżeli promotor lub wspomagający nie jest obowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania przez korzystającego, łącznie z informacją o schemacie podatkowym, o której mowa w § 2, przekazuje dane identyfikujące korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy i który jest lub był pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, oraz informacje, o których mowa w § 1 pkt 11 i 12.

§ 4. W terminie 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację zawierającą dane identyfikujące korzystającego, o których mowa w § 1 pkt 1, 9 i 11, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując NSP. W przypadku, w którym przekazanie danych, o których mowa w zdaniu pierwszym, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego oraz danych identyfikujących podmiot uczestniczący, o którym mowa w § 1 pkt 11, który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie.

Art. 312. § 1. Informacja o schemacie podatkowym jest przekazywana drogą elektroniczną do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej nadaje NSP i przekazuje potwierdzenie jego nadania, które zawiera NSP oraz dane zawarte w przekazanej informacji o schemacie podatkowym.

§ 3. Potwierdzenie nadania NSP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wpływu poprawnej informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej doręcza potwierdzenie nadania NSP drogą elektroniczną na adres wskazany przez przekazującego w informacji o schemacie podatkowym.

§ 5. Na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych zainteresowany może potwierdzić, czy NSP jest ważny lub poprawny. Potwierdzenie zawiera wyłącznie informację w zakresie określonym w zdaniu pierwszym.

Art. 313. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do przekazującego informację lub zawiadomienie na podstawie przepisów niniejszego rozdziału o ich uzupełnienie lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści.

§ 2. Nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informację lub zawiadomienie przekazywane na podstawie przepisów niniejszego rozdziału.

Art. 314. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji.

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

1) wielokrotnego nadania NSP temu samemu schematowi podatkowemu;
2) nadania NSP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych.

§ 3. W postanowieniu, o którym mowa w § 2 pkt 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje właściwy NSP dla danego schematu podatkowego.

§ 4. Nie można posługiwać się unieważnionym NSP, a unieważniony NSP nie może zostać ponownie nadany.

§ 5. Na postanowienie, o którym mowa w § 1 i 2, służy zażalenie.

§ 6. W przypadku braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podmiotu, który przekazał informację o schemacie podatkowym, Szef Krajowej Administracji Skarbowej pozostawia informację o schemacie podatkowym bez rozpatrzenia.

Art. 315. § 1. 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 zastosowaniu schematu podatkowego zawierającą:

1) NSP tego schematu podatkowego;
2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.

§ 2. W przypadku gdy schemat podatkowy, o którym mowa w § 1, nie posiada NSP, informacja, o której mowa w § 1, zawiera również dane, o których mowa w art. 311.

§ 3. Jeżeli korzystający posiada dane, o których mowa art. 311, dotyczące schematu podatkowego, które odbiegają od danych zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 311 § 4, w informacji, o której mowa w § 1, korzystający modyfikuje te dane dla zapewnienia ich zgodności ze stanem rzeczywistym.

§ 4. Przekazywana informacja, o której mowa w § 1, w tym zawierająca dane określone zgodnie z § 2 lub 3, jest podpisywana przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących osobami prawnymi informacja, o której mowa w § 1, jest podpisywana przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika. Dowód złożenia podpisów przez te osoby jest przekazywany za pomocą środków komunikacji elektronicznej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty.

§ 5. W przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej informacja, o której mowa w § 1, zawiera oświadczenie, zgodnie z którym wszyscy uprawnieni do reprezentacji, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi – także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczą prawdziwość danych zawartych w tej informacji. W zakresie przekazania tych dokumentów do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przepis § 4 zdania drugie i trzecie stosuje się odpowiednio.

§ 6. W przypadku korzystającego wchodzącego w skład podatkowej grupy kapitałowej w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych informację, o której mowa w § 1, korzystający przekazuje w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego tej grupy.

§ 7. Informacja, o której mowa w § 1, jest składana pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i 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. 316. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wydać i opublikować w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych ogólne wyjaśnienia dotyczące możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania w przypadku zastosowania schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych.

§ 2. W celu wydania wyjaśnień, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może zwrócić się o opinię do Rady, a także do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, przedstawiając założenia takich wyjaśnień lub ich projekt.

§ 3. Publikując wyjaśnienia, o których mowa w § 1, minister właściwy do spraw finansów publicznych może wskazać NSP schematów podatkowych, których te wyjaśnienia dotyczą. Niewskazanie NSP schematu podatkowego nie wyklucza możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do takiego schematu podatkowego.

Art. 317. § 1. Osoby prawne oraz jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej będące promotorami, zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające im wynagrodzenie, których przychody lub koszty, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych, przekroczyły w poprzednim roku obrotowym równowartość 8 000 000 zł, wprowadzają i stosują wewnętrzną procedurę w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych, zwaną dalej „wewnętrzną procedurą”.

§ 2. Wewnętrzna procedura określa, z uwzględnieniem charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności, w szczególności:

1) czynności lub działania podejmowane w celu, o którym mowa w § 1;
2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych;
3) zasady przechowywania dokumentów oraz informacji;
4) zasady wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o schematach podatkowych;
5) zasady upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów niniejszego rozdziału;
6) zasady zgłaszania przez pracowników tego podmiotu rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów niniejszego rozdziału;

7) zasady przeprowadzania kontroli wewnętrznej lub audytu w zakresie przestrzegania:

a) przepisów niniejszego rozdziału,

b) wewnętrznej procedury.

§ 3. Wewnętrzna procedura podlega akceptacji przez członków kadry kierowniczej wyższego szczebla danego podmiotu, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzestrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi.

§ 4. Podmiot obowiązany do stosowania w roku obrotowym wewnętrznej procedury zgodnie z § 1 jest obowiązany do jej stosowania przez okres kolejno następujących po tym roku 3 lat obrotowych, nawet w przypadku gdy wysokość przychodów lub kosztów, o których mowa w § 1, nie przekroczyła równowartości 8 000 000 zł w roku poprzedzającym każdy rok z tego okresu.

Art. 318. § 1. Podmioty, o których mowa w art. 317 § 1, w przypadku niedopełnienia obowiązków, o których mowa w art. 317, podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 2 000 000 zł.

§ 2. W przypadku stwierdzenia prawomocnym wyrokiem sądu popełnienia czynu wymienionego w art. 80f ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2018 r. poz. 1958, 2192, 2193, 2227 i 2354 oraz z 2019 r. poz. 694) przez promotora będącego osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie od podmiotu, o którym mowa w art. 317 § 1, który nie dopełnił obowiązków, o których mowa w art. 317, kara pieniężna, o której mowa w § 1, może zostać nałożona w wysokości nie większej niż 10 000 000 zł.

§ 3.W zakresie nieuregulowanym w niniejszej ustawie do nakładania kary pieniężnej, o której mowa w § 1 i 2, stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego.

Art. 319. § 1. Informacje i zawiadomienia, o których mowa w art. 307 § 1 i 6, art. 308 § 1 i 2, art. 309 § 3–5, art. 311 § 4 oraz art. 315 § 1, są przesyłane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2.

§ 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej informacji i zawiadomień, o których mowa w art. 307 § 1 i 6, art. 308 § 1 i 2, art. 309 § 3–5, art. 311 § 4 oraz art. 315 § 1, jest dostępna w

Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania informacji, o których mowa w art. 307 § 1 i 6, art. 308 § 1 i 2, art. 309 § 3–5, art. 311 § 4 oraz art. 315 § 1, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, mając na uwadze usprawnienie wypełniania, przekazywania i przetwarzania tych informacji oraz uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych w nich zawartych i potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Art. 320. § 1. 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.

§ 2. W zakresie nieuregulowanym w art. 312–314 stosuje się odpowiednio przepisy art. 95-97, art. 126, art. 326, art. 357 § 4, art. 359, art. 368, art. 369, art. 384 § 3, działu I rozdziału 5, działu III rozdziałów 3, 4, 15, 17 i 24 oraz działu IV rozdziału 11.

Rozdział 16

Rachunki

Art. 321. § 1. Jeżeli z przepisów odrębnych nie wynika obowiązek wystawienia faktury, podatnicy prowadzący działalność gospodarczą są obowiązani, na żądanie kupującego lub usługobiorcy, wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi.

§ 2. Obowiązek wystawienia rachunku, o którym mowa w § 1, nie dotyczy rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu, z wyjątkiem sprzedaży w miejscach przeznaczonych do prowadzenia handlu, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

§ 3. Podatnicy, o których mowa w § 1, od których zażądano rachunku przed wykonaniem usługi lub wydaniem towaru, wystawiają rachunek nie później niż w terminie 15 dni od dnia wykonania usługi lub wydania towaru. Jeżeli jednak żądanie wystawienia rachunku zostało zgłoszone po wykonaniu usługi lub wydaniu towaru, wystawienie rachunku następuje w terminie 15 dni od dnia zgłoszenia żądania.

§ 4. Podatnik, o którym mowa w § 1, nie ma obowiązku wystawienia rachunku, jeżeli żądanie w tym zakresie zostało zgłoszone po upływie 3 miesięcy od dnia wydania towaru lub wykonania usługi.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, zakres informacji zawartych w rachunkach, w tym dane identyfikujące sprzedawcę i kupującego, wykonawcę usługi i usługobiorcę oraz oznaczenie wartości i rodzaju transakcji lub usługi, mając na uwadze zapewnienie właściwego dokumentowania sprzedaży lub wykonania usługi.

Art. 322. § 1. Podatnicy wystawiający rachunki są obowiązani kolejno je numerować i przechowywać kopie tych rachunków, w kolejności ich wystawienia, do czasu upływu terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do podatników obowiązanych do żądania rachunków.

DZIAŁ III

Postępowanie podatkowe

Rozdział 1

Strona

Art. 323. § 1. Stroną w postępowaniu podatkowym jest zobowiązany, który z uwagi na swój interes prawny wnosi o dokonanie czynności organu podatkowego, do którego czynność organu podatkowego się odnosi lub którego interesu prawnego działanie organu podatkowego dotyczy.

§ 2. Stroną w postępowaniu podatkowym może być również osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, jeżeli zgodnie z przepisami prawa podatkowego przed powstaniem obowiązku podatkowego ciążą na niej szczególne obowiązki lub zamierza skorzystać z uprawnień wynikających z tego prawa.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 294 § 4, jedną stroną postępowania są małżonkowie i każdy z nich jest uprawniony do działania w imieniu obojga.

Art. 324. § 1. Organizacja społeczna może w sprawie dotyczącej innego podmiotu, za jego zgodą, występować z wnioskiem o:

1) wszczęcie postępowania podatkowego,
2) dopuszczenie jej do udziału w postępowaniu podatkowym

– jeżeli jest to uzasadnione celami statutowymi tej organizacji i gdy przemawia za tym interes publiczny.

§ 2. Organ podatkowy, uznając wniosek organizacji społecznej za uzasadniony, postanawia o wszczęciu postępowania podatkowego z urzędu lub o dopuszczeniu organizacji do udziału w tym postępowaniu. Organizacji społecznej służy zażalenie na postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania podatkowego lub dopuszczenia do udziału w tym postępowaniu.

§ 3. Organizacja społeczna uczestniczy w postępowaniu podatkowym na prawach strony.

Rozdział 2

Załatwianie spraw

Art. 325. § 1. Jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, załatwienie sprawy w postępowaniu podatkowym następuje niezwłocznie, nie później jednak niż w ciągu:

1) 14 dni od dnia wszczęcia postępowania, w przypadku:
   a) gdy rozstrzygnięcie może być wydane na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę wraz z wnioskiem, faktów powszechnie znanych, faktów znanych z urzędu organowi, przed którym toczy się postępowanie, lub możliwych do ustalenia w zakresie, o którym mowa w art. 380 § 4,
   b) sprawy załatwianej w postępowaniu uproszczonym;
2) 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, w przypadku sprawy załatwianej w postępowaniu odwoławczym.

§ 2. Załatwienie sprawy następuje niezwłocznie, nie później jednak niż w ciągu:

1) miesiąca od dnia wszczęcia postępowania przed organem pierwszej instancji, jeżeli wymaga przeprowadzenia postępowania dowodowego, w przypadku innym niż określony w § 1 pkt 1, a jeżeli sprawa jest szczególnie skomplikowana – w ciągu 2 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania;
2) 6 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania lub otrzymania odwołania przez organ odwoławczy, w przypadku gdy stroną postępowania jest:
   a) podatnik mający miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą, dla którego właściwość miejscowa organów podatkowych została określona w przepisach wydanych na podstawie art. 75 § 2, lub
   b) podatnik lub płatnik, o którym mowa w przepisach wydanych na podstawie art. 11 ust. 6 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. Do terminów załatwienia sprawy nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresu trwania rozprawy, okresu trwania mediacji, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu.

Art. 326. § 1. O każdym przypadku niezałatwienia sprawy w terminie organ podatkowy jest obowiązany zawiadomić stronę, z zastrzeżeniem art. 328 § 3 pkt 2. W zawiadomieniu organ podaje przyczyny niedotrzymania terminu, w szczególności wskazuje, czy przyczyną jest opóźnienie spowodowane z winy strony albo z winy organu, czy z przyczyn niezależnych od organu, wskazuje nowy termin załatwienia sprawy oraz poucza o prawie wniesienia ponaglenia.

§ 2. Samorządowe kolegium odwoławcze doręcza zawiadomienie, o którym mowa w § 1, także jednostce samorządu terytorialnego, której organ podatkowy wydał zaskarżoną decyzję lub postanowienie.

§ 3. Zawiadomienia nie dokonuje się, jeżeli jedyną przyczyną niezałatwienia sprawy w terminie jest doręczanie pism w sposób, o którym mowa w art. 340 § 4 lub art. 345 § 3.

Art. 327. § 1. Stronie służy prawo wniesienia ponaglenia, gdy:

1) nie załatwiono sprawy w terminie (bezczynność);
2) postępowanie jest prowadzone dłużej niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy (przewlekłość).

§ 2. Ponaglenie zawiera uzasadnienie. Ponaglenie wnosi się do:

1) organu podatkowego wyższego stopnia, za pośrednictwem organu prowadzącego postępowanie;
2) dyrektora izby administracji skarbowej, jeżeli sprawa dotyczy rozpatrywania odwołań od decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, wydanych przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, za pośrednictwem tego naczelnika;
3) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli sprawa nie została załatwiona przez dyrektora izby administracji skarbowej, za pośrednictwem tego dyrektora;
4) organu prowadzącego postępowanie, jeżeli nie ma organu wyższego stopnia.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2 pkt 1–3, organ prowadzący postępowanie jest obowiązany przekazać ponaglenie organowi wyższego stopnia bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania. Organ przekazuje ponaglenie wraz ze

sprawozdaniem z przebiegu postępowania zawierającym kalendarium dokonywanych czynności oraz kopią metryki sprawy, jeżeli przepisy przewidują jej prowadzenie. Przekazując ponaglenie, organ jest obowiązany ustosunkować się do jego treści.

Art. 328. § 1. Organ właściwy do rozpatrzenia ponaglenia rozpatruje je niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia jego otrzymania.

§ 2. Organ rozpatrujący ponaglenie wydaje postanowienie, w którym stwierdza, czy organ załatwiający sprawę dopuścił się bezczynności lub przewlekłości.

§ 3. W przypadku stwierdzenia bezczynności lub przewlekłości, w postanowieniu, o którym mowa w § 2, organ rozpatrujący ponaglenie:

1) stwierdza, czy miało to miejsce z rażącym naruszeniem prawa i w takim przypadku zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych bezczynności lub przewlekłości;
2) zobowiązuje właściwy organ do załatwienia sprawy, wyznaczając termin na jej załatwienie, jeżeli sprawa nie jest załatwiona;
3) zarządza, w razie potrzeby, podjęcie środków zapobiegających bezczynności lub przewlekłości w przyszłości, w tym wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych bezczynności lub przewlekłości.

§ 4. Organ rozpatrujący ponaglenie może z urzędu zmienić postanowienie w zakresie, o którym mowa w § 3 pkt 2, wyznaczając dłuższy termin załatwienia sprawy, jeżeli wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, wymagające dłuższego postępowania, nieznane temu organowi w chwili wydania tego postanowienia.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w art. 327 § 2 pkt 4, w razie stwierdzenia bezczynności lub przewlekłości, organ prowadzący postępowanie niezwłocznie załatwia sprawę. Przepisu § 3 pkt 2 nie stosuje się.

Art. 329. Prawo wniesienia ponaglenia na bezczynność lub przewlekłość samorządowego kolegium odwoławczego służy również jednostce samorządu terytorialnego, której organ podatkowy wydał zaskarżoną decyzję lub postanowienie. Przepisy art. 327 § 1 oraz art. 328 stosuje się odpowiednio.

Art. 330. Pracownik organu podatkowego podlega odpowiedzialności porządkowej lub dyscyplinarnej albo innej odpowiedzialności przewidzianej w przepisach prawa, jeżeli z nieuzasadnionych przyczyn doprowadził do bezczynności lub przewlekłości w załatwianiu sprawy.

Rozdział 3

Doręczenia

Art. 331. § 1. Organ podatkowy doręcza pisma:

1) za urzędowym poświadczeniem odbioru, za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej;
2) za pokwitowaniem, za pośrednictwem:
   a) operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, zwanego dalej „operatorem pocztowym”,
   b) pracowników organu podatkowego,
   c) osób odbywających staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym organ podatkowy,
   d) osób fizycznych świadczących na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia, nieprowadzących działalności gospodarczej w zakresie doręczeń,
   e) inkasenta – w przypadku pisma samorządowego organu podatkowego,
   f) organów lub osób uprawnionych na podstawie odrębnych przepisów.

§ 2. Przepis § 1 pkt 2 lit. b–d stosuje się odpowiednio do pracowników lub innych osób upoważnionych do doręczania pism w innym organie podatkowym.

§ 3. Jeżeli przepisy ustawy przewidują doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, doręczenie następuje przez portal podatkowy, w zakresie wynikającym z odrębnych przepisów lub przez system teleinformatyczny administracji podatkowej.

§ 4. Doręczanie pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym następuje:

1) za pomocą środków komunikacji elektronicznej na adres, o którym mowa w art. 43 § 1;
2) w postaci papierowej w siedzibie organu podatkowego lub miejscu prowadzenia kontroli.

§ 5. W przypadku gdy stroną lub innym uczestnikiem postępowania jest podmiot publiczny obowiązany do udostępniania i obsługi elektronicznej skrzynki podawczej na podstawie art. 16 ust. 1a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, doręczenia dokonuje się na elektroniczną skrzynkę podawczą tego podmiotu.

§ 6. W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej pisma, doręcza się w sposób określony w § 1 pkt 2.

§ 7. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio do:

1) użytkownika portalu podatkowego w zakresie spraw załatwianych przez portal podatkowy;
2) użytkownika profilu zaufanego, jeżeli podał adres elektroniczny;
3) podatnika czynnego podatku od towarów i usług;
4) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorcy.

Art. 332. Podmioty, o których mowa w art. 70, w przypadku nadania im uprawnień organów podatkowych, doręczają pisma za pokwitowaniem, za pośrednictwem:

1) operatora pocztowego;
2) funkcjonariuszy, żołnierzy lub pracowników organu podatkowego;
3) osób fizycznych świadczących na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia, nieprowadzących działalności gospodarczej w zakresie doręczeń.

Art. 333. § 1. Za wyjątkiem przypadków określonych w art. 331 § 4, 5 i 7, doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona spełni jeden z następujących warunków:

1) złoży wniosek w postaci elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy;
2) wniesie o doręczanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny;
3) wyrazi zgodę na doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej i wskaże organowi podatkowemu adres elektroniczny.

§ 2. Wystąpienie organu podatkowego o wyrażenie zgody, o której mowa w § 1 pkt 3, może nastąpić za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przepisów art. 344 § 3 oraz art. 345 § 1–5 nie stosuje się.

§ 3. Strona może zrezygnować z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W takim przypadku organ podatkowy doręcza pisma w sposób określony w art. 331 § 1 pkt 2. Rezygnacja nie wpływa na skuteczność doręczenia pism wysłanych przed wpływem rezygnacji do organu.

Art. 334. § 1. Pisma doręcza się stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela - temu przedstawicielowi, a także innym osobom – w przypadkach wskazanych w odrębnych ustawach.

§ 2. Jeżeli ustanowiono pełnomocnika, pisma doręcza się pełnomocnikowi pod adresem wskazanym w pełnomocnictwie.

§ 3. Pełnomocnikowi mającemu miejsce zamieszkania za granicą, który nie wskazuje adresu do doręczeń w kraju, pisma doręcza się za pomocą środków komunikacji elektronicznej pod wskazanym adresem elektronicznym.

§ 4. W razie niewskazania pełnomocnika do doręczeń w przypadku, o którym mowa w art. 57 § 1, organ podatkowy doręcza pisma wybranemu przez siebie pełnomocnikowi.

§ 5. Jeżeli w przypadku, o którym mowa w art. 294 § 4, małżonkowie mają różne miejsca zamieszkania, w razie niewskazania jednego z małżonków jako właściwego do doręczeń, organ podatkowy doręcza pisma obojgu małżonkom.

Art. 335. § 1. W toku postępowania strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o zmianie adresu, na który dokonuje się doręczeń. Dotyczy to także zmiany lub likwidacji adresu elektronicznego.

§ 2. W przypadku niedopełnienia obowiązku, o którym mowa w § 1, pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem lub adresem elektronicznym z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w art. 340 § 1 lub art. 345 § 3, a pismo pozostawia się w aktach sprawy lub umożliwia się adresatowi dostęp do treści pisma w postaci elektronicznej zgodnie z art. 345 § 5.

Art. 336. Przepisy dotyczące doręczania pism stronie stosuje się odpowiednio do doręczania pism innym osobom biorącym udział w postępowaniu.

Art. 337. W sprawach dotyczących podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów stosuje się przepisy art. 83 i art. 84 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne (Dz. U. z 2018 r. poz. 167, z późn. zm.[10)]).

Art. 338. § 1. Pisma doręcza się osobom fizycznym pod adresem miejsca ich zamieszkania, a w przypadku wskazania innego adresu do doręczeń w kraju, pod tym adresem.

§ 2. Osobom fizycznym pisma mogą być także doręczane w:

[10)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1544, 1669, 1697, 2227 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 60.

1) siedzibie organu podatkowego;
2) miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności przez adresata – adresatowi lub osobie upoważnionej przez pracodawcę do odbioru korespondencji.

§ 3. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób określony w § 1 i 2, a także w innych uzasadnionych przypadkach pisma doręcza się w każdym miejscu, gdzie się adresata zastanie.

Art. 339. W przypadku nieobecności adresata w miejscu zamieszkania albo pod adresem do doręczeń w kraju pisma doręcza się za pokwitowaniem pełnoletniemu domownikowi, gdy zgodził się przyjąć pismo i oddać je adresatowi.

Art. 340. § 1. W razie niemożności doręczenia pisma w sposób określony w art. 338 § 1 lub art. 339:

1) operator pocztowy przechowuje pismo przez okres 14 dni w swojej placówce pocztowej – w przypadku doręczania pisma przez operatora pocztowego;
2) pismo składa się na okres 14 dni w urzędzie gminy właściwej według miejsca zamieszkania adresata albo wskazanego adresu do doręczeń – w przypadku doręczania pisma przez podmioty, o których mowa w art. 331 § 1 pkt 2 lit. b – f oraz § 2.

§ 2. Zawiadomienie o pozostawaniu pisma w miejscu określonym w § 1, wraz z informacją o możliwości jego odbioru w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy w terminie 7 dni od dnia pozostawienia zawiadomienia, umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub, gdy nie jest to możliwe, na drzwiach mieszkania adresata, lub miejsca wskazanego jako adres do doręczeń w kraju, na drzwiach jego biura lub innego pomieszczenia, w którym adresat wykonuje swoje czynności zawodowe bądź w widocznym miejscu przy wejściu na posesję adresata.

§ 3. W przypadku niepodjęcia pisma w terminie, o którym mowa w § 2, pozostawia się powtórne zawiadomienie o możliwości odbioru pisma w terminie nie dłuższym niż 14 dni od dnia pierwszego zawiadomienia o złożeniu pisma w placówce pocztowej albo w urzędzie gminy.

§ 4. W przypadku niepodjęcia pisma, doręczenie uważa się za dokonane z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w § 1, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 341. Na wniosek strony doręczenie może być dokonane na wskazany przez nią adres skrytki pocztowej. W tym przypadku pismo przesłane za pośrednictwem operatora pocztowego składa się w placówce pocztowej tego operatora. Przepisy art. 340 § 2–4 stosuje się

odpowiednio, z tym że zawiadomienie o pozostawieniu pisma w placówce pocztowej, wraz z informacją o możliwości jego odbioru, umieszcza się w skrytce pocztowej adresata.

Art. 342. Osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej pisma doręcza się w lokalu pod adresem ich siedziby – osobie upoważnionej do odbioru korespondencji lub prokurentowi. Przepisy art. 338 § 2 pkt 1, art. 340 i art. 341 stosuje się odpowiednio.

Art. 343. § 1. Adres miejsca zamieszkania zawarty w CRP KEP jest adresem miejsca zamieszkania, o którym mowa w art. 338 § 1. Adres siedziby zawarty w CRP KEP jest adresem siedziby, o którym mowa w art. 342.

§ 2. Jeżeli adres miejsca zamieszkania lub adres siedziby zawarty w CRP KEP jest niezgodny ze stanem faktycznym, pismo uważa się za doręczone pod adresem zawartym w CRP KEP z upływem ostatniego dnia okresu, o którym mowa w art. 340 § 1, i pozostawia się je w aktach sprawy.

§ 3. W przypadku braku w CRP KEP adresu miejsca zamieszkania lub adresu siedziby, przepisu § 1 nie stosuje się.

Art. 344. § 1. Odbierający pismo potwierdza doręczenie pisma własnoręcznym podpisem, ze wskazaniem daty doręczenia.

§ 2. Odbiór pisma doręczanego przez operatora pocztowego jest potwierdzany pisemnie przez odbiorcę, ze wskazaniem daty doręczenia, albo za pośrednictwem systemu teleinformatycznego operatora pocztowego.

§ 3. Jeżeli odbierający pismo nie może potwierdzić doręczenia lub uchyla się od tego, doręczający sam wskazuje datę doręczenia oraz osobę, która odebrała pismo i przyczynę braku jej podpisu.

§ 4. W przypadku doręczenia pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej doręczenie jest skuteczne, jeżeli adresat potwierdzi odbiór pisma w sposób, o którym mowa w art. 345 § 1 pkt 3.

Art. 345. § 1. W celu doręczenia pisma w postaci elektronicznej organ podatkowy przesyła na adres elektroniczny adresata zawiadomienie zawierające:

1) informację, że adresat może odebrać pismo w postaci elektronicznej;
2) wskazanie adresu elektronicznego, z którego adresat może pobrać pismo i pod którym powinien dokonać potwierdzenia doręczenia pisma;

3) pouczenie dotyczące sposobu odbioru pisma, a w szczególności sposobu identyfikacji pod wskazanym adresem elektronicznym w systemie teleinformatycznym administracji podatkowej oraz informację o wymogu podpisania urzędowego poświadczenia odbioru w określony sposób.

§ 2. W przypadku nieodebrania pisma w postaci elektronicznej w sposób określony w § 1 pkt 3 organ podatkowy po upływie 7 dni, licząc od dnia wysłania zawiadomienia, przesyła powtórne zawiadomienie o możliwości odebrania tego pisma.

§ 3. W przypadku nieodebrania pisma doręczenie uważa się za dokonane z upływem 14 dnia, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia.

§ 4. Zawiadomienia, o których mowa w § 1 i 2, mogą być automatycznie tworzone i przesyłane przez system teleinformatyczny administracji podatkowej, a odbioru tych zawiadomień nie potwierdza się.

§ 5. W przypadku doręczenia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy umożliwia adresatowi pisma, przez okres co najmniej 3 miesięcy od dnia uznania pisma w postaci elektronicznej za doręczone, dostęp do treści pisma w postaci elektronicznej oraz informacji o dacie uznania pisma za doręczone i o datach wysłania zawiadomień, o których mowa w § 1 i 2, w systemie teleinformatycznym administracji podatkowej.

§ 6. Warunki techniczne i organizacyjne doręczania pism w postaci elektronicznej określają przepisy ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

Art. 346. § 1. Jeżeli adresat odmawia przyjęcia pisma doręczanego mu w sposób określony w art. 331 § 1 pkt 2, pismo zwraca się nadawcy z adnotacją o odmowie jego przyjęcia i datą odmowy. Pismo wraz z adnotacją pozostawia się w aktach sprawy.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, uznaje się, że pismo doręczone zostało w dniu odmowy jego przyjęcia przez adresata.

Art. 347. § 1. Pisma skierowane do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów, doręcza się tymczasowemu pełnomocnikowi szczególnemu lub kuratorowi wyznaczonemu przez sąd.

§ 2. Pisma kierowane do osób korzystających ze szczególnych uprawnień wynikających z immunitetu dyplomatycznego lub konsularnego doręcza się w sposób przewidziany w przepisach odrębnych, w umowach i przyjętych zwyczajach międzynarodowych.

Art. 348. § 1. Organ podatkowy może wystąpić do władzy państwa członkowskiego Unii Europejskiej właściwej w sprawach podatkowych, z wnioskiem o doręczenie pisma, gdy doręczenie zgodnie z art. 331 § 1 pkt 2 osobie przebywającej na terytorium tego państwa nie jest możliwe lub gdy powodowałoby nieproporcjonalne trudności.

§ 2. Wnioski o doręczenie przekazywane są obcej władzy za pośrednictwem organu Krajowej Administracji Skarbowej wyznaczonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 3. Samorządowy organ podatkowy oraz samorządowe kolegium odwoławcze przekazują wniosek o doręczenie do organu wyznaczonego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych za pośrednictwem dyrektora izby administracji skarbowej właściwego miejscowo ze względu na siedzibę samorządowego organu podatkowego albo samorządowego kolegium odwoławczego.

§ 4. Wniosek o doręczenie powinien zawierać dane niezbędne do identyfikacji podmiotu, któremu ma być doręczone pismo, w szczególności nazwisko lub nazwę (firmę) oraz adres, a także dane dotyczące przedmiotu pisma.

§ 5. Wniosek o doręczenie przesyła się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przy użyciu standardowego formularza, według wzoru określonego w załączniku nr 3 rozporządzenia wykonawczego Komisji (UE) 2015/2378 z dnia 15 grudnia 2015 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania i uchylające rozporządzenie wykonawcze (UE) nr 1156/2012 (Dz. Urz. UE L 332 z 18.12.2015, str. 419, z późn. zm.[11)]). W przypadku braku możliwości przekazania wniosku o doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej wniosek przesyła się w postaci papierowej.

§ 6. Pismo będące przedmiotem wniosku o doręczenie przekazuje się obcej władzy przez operatora pocztowego.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wyznaczy, w drodze rozporządzenia, organ Krajowej Administracji Skarbowej do przekazywania obcym władzom wniosków o doręczenie, mając na względzie konieczność zapewnienia sprawnego doręczania pism.

[11)] Zmiany wymienionego rozporządzenia zostały ogłoszone w Dz. Urz. UE L 303 z 10.11.2016, str. 4 oraz Dz. Urz. UE L 172 z 23.01.2018, str. 29.

Art. 349. § 1. Wniosek o doręczenie pisma pochodzący od obcej władzy organ Krajowej Administracji Skarbowej wyznaczony w przepisach wydanych na podstawie art. 348 § 7 przekazuje naczelnikowi urzędu skarbowego właściwemu ze względu na miejsce zamieszkania lub siedzibę podmiotu, którego dotyczy wniosek. Naczelnik urzędu skarbowego doręcza pismo stosując odpowiednio przepisy art. 331–347.

§ 2. Organ wyznaczony w przepisach wydanych na podstawie art. 348 § 7 niezwłocznie informuje obcą władzę, za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przy użyciu standardowego formularza, według wzoru określonego w załączniku nr 3 do rozporządzenia Komisji (UE) nr 1156/2012 z dnia 6 grudnia 2012 r. ustanawiającego szczegółowe zasady wykonywania niektórych przepisów dyrektywy Rady 2011/16/UE w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, o działaniach podjętych na podstawie wniosku o doręczenie, w szczególności o dacie doręczenia pisma.

Art. 350. Pisma obcych władz są doręczane z zachowaniem zasady wzajemności.

Rozdział 4

Wezwania

Art. 351. § 1. Organ podatkowy może wezwać osobę fizyczną lub inny podmiot do złożenia wyjaśnień, zeznań, przedłożenia dokumentów lub dokonania określonej czynności osobiście, przez pełnomocnika, jeżeli przepis szczególny nie wymaga osobistego udziału strony, lub na piśmie, w tym także w postaci elektronicznej, jeżeli jest to niezbędne dla wyjaśnienia stanu faktycznego lub rozstrzygnięcia sprawy.

§ 2. Organ podatkowy jest obowiązany dołożyć starań, aby zadośćuczynienie wezwaniu nie było uciążliwe.

§ 3. Jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby.

Art. 352. § 1. Wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa.

§ 2. Jeżeli właściwym miejscowo do rozpatrzenia sprawy jest organ podatkowy mający siedzibę na obszarze województwa innego niż określone w § 1, osoba obowiązana do osobistego stawienia się może zastrzec, że chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy.

§ 3. W przypadku wszczęcia postępowania podatkowego z urzędu, organ podatkowy w postanowieniu o wszczęciu postępowania poucza stronę o możliwości złożenia, w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, zastrzeżenia, o którym mowa w § 2.

§ 4. Wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa, w postępowaniu:

1) prowadzonym przez organ wyznaczony na podstawie art. 81;
2) w sprawach, o których mowa w art. 594 § 1.

Art. 353. § 1. Organ podatkowy prowadzący postępowanie:

1) zwraca się do organu podatkowego właściwego ze względu na miejsce zamieszkania lub pobytu osoby obowiązanej do osobistego stawiennictwa o wezwanie jej w celu złożenia wyjaśnień lub zeznań albo dokonania innych czynności, związanych z prowadzonym postępowaniem, jeżeli postępowanie podatkowe prowadzone jest przez organ podatkowy, którego siedziba znajduje się poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa ta osoba oraz jeżeli ta osoba nie złożyła zastrzeżenia, o którym mowa w art. 352 § 2;
2) może zwrócić się do innego organu podatkowego o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania albo postępowanie prowadzone jest na podstawie art. 594.

§ 2. Zwracając się do innego organu podatkowego, organ prowadzący postępowanie określa okoliczności, które mają być przedmiotem wyjaśnień lub zeznań, albo czynności, jakie mają być dokonane.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się w zakresie przesłuchania strony postępowania, świadka lub biegłego, jeżeli nie ma możliwości przeprowadzenia tej czynności w sposób określony w art. 396. Jeżeli możliwe jest przeprowadzenie tej czynności w sposób określony w art. 396, pomoc innego organu dotyczy kwestii technicznych związanych z przeprowadzeniem przesłuchania.

Art. 354. Przepisów art. 352 § 1 oraz art. 353 § 1 i 2 nie stosuje się w przypadkach, w których charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie.

Art. 355. § 1. W wezwaniu należy wskazać:

1) nazwę i adres organu podatkowego;

2) imię i nazwisko osoby wzywanej lub nazwę podmiotu wzywanego;
3) w jakiej sprawie i w jakim charakterze oraz w jakim celu osoba lub podmiot zostaje wezwana;
4) czy osoba wezwana powinna stawić się osobiście, czy może być reprezentowana w trakcie tej czynności przez pełnomocnika, czy też może złożyć wyjaśnienie, oświadczenie lub zeznanie na piśmie, w tym w postaci elektronicznej;
5) czy dokumenty mają być przedłożone w postaci papierowej, czy też mogą być przedłożone w postaci elektronicznej; przy czym w tym drugim przypadku ze wskazaniem, jeżeli to konieczne, czy dokumenty mają być wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czy na informatycznych nośnikach danych;
6) termin, do którego należy zastosować się do wezwania, albo dzień, godzinę i miejsce zgłoszenia się osoby wzywanej lub jej pełnomocnika;
7) skutki prawne niezastosowania się do wezwania.

§ 2. Wezwanie zawiera również informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, chyba że wezwany posiada te informacje, a ich zakres lub treść nie uległy zmianie.

§ 3. W przypadku wzywania strony na przesłuchanie w wezwaniu należy również poinformować o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie.

§ 4. Wezwanie podpisuje pracownik organu podatkowego, z podaniem swojego imienia, nazwiska i stanowiska służbowego, a jeżeli wezwanie jest sporządzone w postaci elektronicznej, opatruje je kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

Art. 356. § 1. Wezwania dokonuje się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a w przypadku braku takiej możliwości, telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności, z podaniem danych wymienionych w art. 355 § 1–3. Przepis art. 355 § 4 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Jeżeli nie można wezwać w sposób określony w § 1 lub gdy stan sprawy tego wymaga, wezwanie doręcza się w sposób określony w art. 331 § 1 pkt 2.

§ 3. Wezwania można dokonać ustnie w siedzibie organu, z podaniem danych wymienionych w art. 355 § 1 pkt 3-7 oraz § 2–3. Z wezwania ustnego sporządza się adnotację.

§ 4. Wezwanie telefoniczne albo przy użyciu innych środków łączności wywołuje skutki wyłącznie w przypadku, gdy nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści i w odpowiednim terminie.

Rozdział 5

Wszczęcie postępowania

Art. 357. § 1. Postępowanie podatkowe wszczyna się na wniosek strony lub z urzędu.

§ 2. Datą wszczęcia postępowania na wniosek strony jest dzień doręczenia wniosku organowi podatkowemu, z zastrzeżeniem art. 358.

§ 3. O wszczęciu postępowania na wniosek jednej ze stron organ podatkowy zawiadamia wszystkie pozostałe osoby będące stroną w sprawie.

§ 4. Datą wszczęcia postępowania na wniosek strony złożony za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest dzień wpływu wniosku do systemu teleinformatycznego administracji podatkowej, z zastrzeżeniem art. 358.

§ 5. Datą wszczęcia postępowania z urzędu jest dzień doręczenia stronie postanowienia o wszczęciu postępowania.

§ 6. W postanowieniu o wszczęciu postępowania w sprawach, o których mowa w art. 130 § 5, organ określa zakres wszczętego postępowania.

§ 7. Organ podatkowy przekazuje informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, przy pierwszej czynności skierowanej do strony, chyba że strona posiada te informacje, a ich zakres lub treść nie uległy zmianie.

Art. 358. § 1. Organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania:

1) uproszczonego;
2) w sprawie:
   a) ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie, a od decyzji za poprzedni okres nie wniesiono odwołania,
   b) ustalenia zobowiązania podatkowego w związku ze złożeniem zeznania podatkowego przez podatników podatku od spadków i darowizn,
   c) ustalenia zobowiązania podatkowego w związku ze złożeniem informacji przez podatników podatku od nieruchomości, podatku rolnego i podatku leśnego,

d) ustalenia zobowiązania podatkowego w związku ze złożeniem deklaracji do dokonania wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej przez podatników podatku dochodowego od osób fizycznych,

e) podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów, prowadzonej w związku ze stwierdzeniem nieprawidłowości w zgłoszeniu celnym przed zwolnieniem towaru,

f) umorzenia zaległości podatkowych w przypadkach, o których mowa w art. 238 § 1,

g) nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności,

h) zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego,

i) zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku,

j) wstrzymania wykonania decyzji,

k) wygaśnięcia decyzji,

l) stwierdzenia nadpłaty,

m) kary porządkowej,

n) kosztów postępowania,

o) określenia wysokości zaległości podatkowej, o której mowa w art. 161 § 3,

p) informacji o schemacie podatkowym,

r) uchylenia NIP.

§ 2. Postępowanie uznaje się za wszczęte, w przypadkach wymienionych w § 1:

1) pkt 1, z dniem wyrażenia przez stronę zgody na takie postępowanie;

2) pkt 2 lit. b–d, z dniem złożenia zeznania, deklaracji lub informacji;

3) pkt 2 lit. e, z dniem przyjęcia zgłoszenia celnego;

4) pkt 2 lit. a, f–n, p oraz r, z dniem dokonania przez organ podatkowy pierwszej czynności w sprawie;

5) pkt 2 lit. o, z dniem upływu terminu do dokonania zwrotu, o którym mowa w art. 161 § 3.

§ 3. Organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania także w przypadkach wskazanych w odrębnych ustawach.

Art. 359. § 1. W przypadku gdy wniosek został złożony przez podmiot niebędący stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte, organ podatkowy wydaje postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania. Przepis art. 357 § 7 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Na postanowienie, o którym mowa w § 1, służy zażalenie.

Art. 360. § 1. W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez zobowiązanego deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, postępowanie podatkowe może być wszczęte również po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli:

1) zobowiązany dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli podatkowej;
2) organ podatkowy otrzyma od organów podatkowych lub od innych organów informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.

Art. 361. § 1. Nie wszczyna się postępowania z urzędu, a postępowanie wszczęte umarza, w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu państwa, jeżeli wysokość podatku, wysokość zaniżenia podatku lub zawyżenia: nadpłaty, zwrotu podatku, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług lub straty za okres rozliczeniowy nie przekraczałaby kwoty 50 zł.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do zaniżenia dochodu, przychodu lub zysku w przypadku, o którym mowa w art. 130 § 4 pkt 1.

§ 3. Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa może, w drodze uchwały, postanowić w jakich przypadkach § 1 stosuje się do podatków stanowiących dochód odpowiednio budżetu gminy, powiatu lub województwa pobieranych przez samorządowe organy podatkowe oraz organy Krajowej Administracji Skarbowej oraz określić wysokość kwoty, o której mowa w § 1, w wysokości nie wyższej niż 50 zł.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio do łącznego zobowiązania pieniężnego.

Art. 362. § 1. W sprawach, w których prawa i obowiązki stron wynikają z tego samego stanu faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej i w których właściwy jest ten sam organ podatkowy, można wszcząć i prowadzić jedno postępowanie lub połączyć do wspólnego prowadzenia odrębne postępowania dotyczące więcej niż jednej strony.

§ 2. Jeżeli ustaną przesłanki do wspólnego prowadzenia postępowań, organ rozłącza te postępowania.

§ 3. W sprawie połączenia oraz rozłączenia postępowań organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 363. Organ podatkowy może, w drodze postanowienia, połączyć odrębne postępowania w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów w celu ich łącznego rozpatrzenia, jeżeli dotyczą tego samego podmiotu i pozostają ze sobą w związku.

Art. 364. Organ podatkowy może, w drodze postanowienia:

1) wszcząć i prowadzić jedno postępowanie albo
2) połączyć postępowania

– w sprawach dotyczących ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli sprawy te dotyczą tej samej osoby i pozostają ze sobą w związku.

Art. 365. § 1. Do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania lub zgłosić nowe żądanie, niezależnie od tego, czy żądanie to wynika z tej samej podstawy prawnej co dotychczasowe, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego. Termin określony w art. 325 biegnie na nowo od dnia rozszerzenia zakresu lub zgłoszenia nowego żądania.

§ 2. Odmowa uwzględnienia żądania w sprawie zmiany zakresu postępowania następuje w drodze postanowienia. Nieuwzględnione żądanie wszczyna odrębne postępowanie podatkowe. Przepis art. 357 stosuje się odpowiednio.

Art. 366. § 1. Żądania, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia (wnioski) mogą być składane pisemnie, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej, lub ustnie do protokołu.

§ 2. Wniosek powinien zawierać co najmniej treść żądania, wskazanie osoby, od której pochodzi, oraz jej adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu, siedziby albo miejsca prowadzenia działalności lub adres do doręczeń w kraju, identyfikator podatkowy, a w przypadku nierezydenta – numer i serię paszportu lub innego dokumentu stwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli nie posiada identyfikatora podatkowego, a także czynić zadość innym wymogom ustalonym w przepisach szczególnych.

§ 3. Wniosek złożony pisemnie powinien być podpisany przez wnoszącego. Protokół z przyjęcia ustnego wniosku powinien być podpisany przez wnoszącego oraz przez pracownika, który go sporządził. Jeżeli wniosek składa osoba, która nie może lub nie umie złożyć podpisu, wniosek lub protokół podpisuje za nią inna osoba przez nią upoważniona, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu.

§ 4. Wniosek zawiera również adres elektroniczny osoby, od której pochodzi, w przypadku wniosku złożonego przez:

1) użytkownika portalu podatkowego;
2) użytkownika profilu zaufanego;
3) podatnika czynnego podatku od towarów i usług;
4) przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorcy.

§ 5. Organ podatkowy obowiązany jest potwierdzić złożenie wniosku, jeżeli wnoszący tego zażąda.

Art. 367. § 1. Jeżeli wniosek nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia. W przypadku wniosku przyjętego ustnie do protokołu wezwanie następuje niezwłocznie wraz z umieszczeniem stosownej adnotacji w protokole.

§ 2. W przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, za brak formalny wniosku uważa się także brak:

1) deklaracji korygującej wymaganej przepisem art. 190 § 1;
2) umowy spółki wymaganej przepisem art. 190 § 2.

§ 3. Jeżeli wniosek nie zawiera adresu, organ pozostawia go bez rozpatrzenia. W tym przypadku nie dokonuje się wezwania, o którym mowa w § 1, oraz nie wydaje się postanowienia, o którym mowa w § 6.

§ 4. Przepis § 1 stosuje się również, jeżeli strona nie wniosła opłat, które zgodnie z odrębnymi przepisami powinny zostać uiszczone z góry.

§ 5. Organ podatkowy rozpatruje wniosek niespełniający warunku, o którym mowa w § 4, jeżeli za niezwłocznym rozpatrzeniem wniosku przemawia interes publiczny lub ważny interes strony.

§ 6. Organ podatkowy wydaje postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia, na które służy zażalenie.

§ 7. W przypadku gdy wniosek złożony przez osobę wskazaną w art. 366 § 4 nie zawiera adresu elektronicznego organ wzywa wnioskodawcę do podania adresu. Organ podatkowy rozpatrzy jednak wniosek niespełniający tego warunku.

Art. 368. § 1. Jeżeli organ podatkowy, do którego złożono wniosek, jest niewłaściwy w sprawie, niezwłocznie przekazuje wniosek organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego.

§ 2. Zawiadomienie o przekazaniu wniosku zawiera również informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, w zakresie danych przetwarzanych przez organ przekazujący, chyba że składający wniosek posiada te informacje, a ich zakres lub treść nie uległy zmianie.

§ 3. Wniosek złożony do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za złożony z zachowaniem terminu.

Art. 369. § 1. Jeżeli wniosek dotyczy spraw podlegających załatwieniu przez różne organy, organ podatkowy, do którego złożono wniosek, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości. Równocześnie organ podatkowy zawiadamia wnoszącego, że w sprawach innych powinien wnieść odrębny wniosek do właściwego organu, informując go o treści § 2 lub o treści art. 66 § 2 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego, jeżeli właściwym w sprawie nie jest organ podatkowy. Do zawiadomienia stosuje się odpowiednio przepis art. 368 § 2.

§ 2. Odrębny wniosek złożony zgodnie z zawiadomieniem, o którym mowa w § 1, w terminie 14 dni od daty doręczenia zawiadomienia uważa się za złożony w dniu wniesienia pierwszego wniosku, a termin określony w art. 325 liczy się od daty wpływu wniosku do właściwego organu podatkowego.

§ 3. Jeżeli wniosek złożono do organu niewłaściwego, a organu właściwego nie można ustalić na podstawie danych zawartych we wniosku, albo gdy z wniosku wynika, że właściwym w sprawie jest sąd, organ podatkowy zwraca wniosek osobie, która go wniosła, z odpowiednim pouczeniem. Zwrot wniosku następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 4. Organ podatkowy nie może zwrócić wniosku z tej przyczyny, że właściwy jest sąd powszechny, jeżeli w tej sprawie sąd uznał się za niewłaściwy.

Art. 370. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór:

1) wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego,

2) odwołania,

3) zażalenia,

4) ponaglenia

– mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków, zapewnienie sprawnej obsługi wnioskodawców oraz zapobieżenie powstawaniu uchybień formalnych składanych wniosków.

Rozdział 6

Metryki, protokoły i adnotacje

Art. 371. § 1. W aktach sprawy zakłada się metrykę sprawy w formie pisemnej, chyba że byłoby to nieproporcjonalne do nakładu środków koniecznych do prowadzenia metryki.

§ 2. W treści metryki sprawy wskazuje się wszystkie osoby, które uczestniczyły w podejmowaniu czynności w postępowaniu podatkowym, oraz określa się wszystkie podejmowane przez te osoby czynności wraz z odpowiednim odesłaniem do dokumentów określających te czynności.

§ 3. Metryka sprawy, wraz z dokumentami do których odsyła, stanowi obowiązkową część akt sprawy i jest na bieżąco aktualizowana.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór i sposób prowadzenia metryki sprawy, mając na uwadze aby w oparciu o treść metryki było możliwe ustalenie treści czynności w postępowaniu podatkowym podejmowanych w sprawie przez poszczególne osoby.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje spraw, w których obowiązek prowadzenia metryki sprawy jest wyłączony ze względu na nieproporcjonalność nakładu środków koniecznych do prowadzenia metryki, mając na uwadze prosty i powtarzalny charakter takich spraw.

Art. 372. § 1. Organ podatkowy sporządza zwięzły protokół z każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, chyba że czynność została w inny sposób utrwalona na piśmie.

§ 2. W szczególności sporządza się protokół:

1) przyjęcia wniesionego ustnie wniosku;

2) przesłuchania strony, świadka i biegłego;

3) oględzin dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego;

4) ustnego ogłoszenia postanowienia;

5) rozprawy;
6) zawarcia umowy podatkowej;
7) przebiegu mediacji;
8) przebiegu spotkania uzgodnieniowego;
9) konfrontacji.

Art. 373. § 1. Protokół sporządza się na piśmie tak, aby z jego treści wynikało, w szczególności 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.

§ 2. Protokół po jego sporządzeniu udostępnia się do przeczytania i przedkłada do podpisu wszystkim osobom obecnym, biorącym udział w czynności urzędowej, niezwłocznie po jej dokonaniu. Odmowę lub brak podpisu którejkolwiek osoby należy omówić w protokole.

§ 3. W przypadku sporządzenia protokołu w postaci elektronicznej osoby, które nie mogą złożyć kwalifikowanego podpisu elektronicznego, podpisu zaufanego albo podpisu osobistego, składają podpis na wydruku dokumentu elektronicznego, o czym informację zamieszcza się w dokumencie elektronicznym.

Art. 374. § 1. Protokół przesłuchania powinien zawierać w szczególności treść zadawanych przesłuchiwanemu pytań i udzielonych odpowiedzi.

§ 2. W protokole przesłuchania osoby, która złożyła zeznanie w języku obcym, należy podać w przekładzie na język polski treść złożonego zeznania oraz wskazać osobę i adres tłumacza, który dokonał przekładu. Tłumacz powinien podpisać protokół przesłuchania.

Art. 375. Organ podatkowy może zezwolić na dołączenie do protokołu zeznania na piśmie podpisanego przez zeznającego oraz innych dokumentów mających znaczenie dla sprawy.

Art. 376. § 1 Skreśleń i poprawek w protokole należy tak dokonywać, aby wyrazy skreślone i poprawione były czytelne. Dokonanie skreśleń i poprawek powinno być potwierdzone w protokole przed jego podpisaniem.

§ 2. Zapis dźwięku lub obrazu nie podlega sprostowaniu.

Art. 377. § 1. Czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu, a które mają znaczenie dla sprawy lub toku postępowania, utrwala się w aktach w formie adnotacji sporządzonej pisemnie, podpisanej przez pracownika lub inną osobę dokonującą tych czynności.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji.

Rozdział 7

Udostępnianie akt

Art. 378. § 1. Strona ma prawo:

1) wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów oraz sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń;
2) do wydania jej kopii lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy;
3) do wydania jej kopii zapisu dźwięku lub obrazu oraz jej uwierzytelnienia.

§ 2. Czynności określone w § 1 dokonywane są w lokalu organu podatkowego w obecności pracownika tego organu.

§ 3. Organ podatkowy zapewnia stronie dokonanie czynności, o których mowa w § 1, w systemie teleinformatycznym administracji podatkowej, po uwierzytelnieniu strony w sposób, o którym mowa w art. 20a ust. 1 albo 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, w zakresie dokumentów mających postać elektroniczną.

§ 4. Prawa, o których mowa w § 1, przysługują również po zakończeniu postępowania.

§ 5. Strona ponosi koszty wydania jej kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo wydania lub uwierzytelnienia kopii akt sprawy, wydania kopii zapisu dźwięku lub obrazu.

§ 6. Przepisy § 1 i 4 nie naruszają prawa osoby, której dane dotyczą, do skorzystania z uprawnień wynikających z art. 15 rozporządzenia 2016/679.

§ 7. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, sposób i tryb udostępniania stronie zapisu obrazu lub dźwięku oraz przekazywania jej kopii zapisu obrazu lub dźwięku, mając na uwadze konieczność właściwego zabezpieczenia utrwalonego obrazu lub dźwięku przed utratą dowodu, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem.

Art. 379. § 1. Przepisu art. 378 nie stosuje się do znajdujących się w aktach sprawy informacji niejawnych, a także do innych informacji, których nieujawniania wymaga interes publiczny.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, organ podatkowy odmawia stronie skorzystania przez nią z prawa, o którym mowa w art. 378 § 1, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

Rozdział 8

Dowody

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 380. § 1. Jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się w przypadku, gdy przepis prawa stanowi, że dana okoliczność może być wykazana tylko określonym w nim dowodem.

§ 3. Jeżeli przepis prawa nie wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego w drodze zaświadczenia, organ podatkowy odbiera od strony, na jej wniosek lub za jej zgodą, oświadczenie złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia, w szczególności w celu potwierdzenia istotnych prawnie okoliczności, w sytuacjach gdy nie ma innych dowodów, które podawałyby w wątpliwość twierdzenia strony lub dalsze prowadzenie postępowania dowodowego nie byłoby uzasadnione lub wiązałoby się z nadmiernymi kosztami. Przepis art. 392 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Organ podatkowy nie może żądać zaświadczenia ani oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli znane są one organowi podatkowemu z urzędu lub możliwe są do ustalenia przez organ podatkowy na podstawie:

1) posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych;
2) przedstawionych organowi podatkowemu do wglądu przez zainteresowanego dokumentów urzędowych;
3) rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;
4) informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego na zasadach określonych w przepisach ustawy, o której mowa w pkt 3.

§ 5. Organ podatkowy odbierając od strony oświadczenie w celu potwierdzenia faktów albo stanu prawnego jest obowiązany wskazać przepis prawa w związku z którym oświadczenie jest odbierane.

§ 6. Jeżeli zachodzi przypuszczenie uzasadnione ustalonym stanem faktycznym, że strona będąca osobą fizyczną nie ujawniła całości obrotu albo majątku lub wszystkich przychodów mających znaczenie dla dokonania wymiaru, organ podatkowy może zwrócić się do strony o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Strona może odmówić złożenia oświadczenia. Przepis art. 392 § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 7. Przepis § 6 stosuje się odpowiednio do osób fizycznych będących wspólnikami spółki niemającej osobowości prawnej będącej stroną postępowania.

Art. 381. Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być w szczególności księgi podatkowe, deklaracje złożone przez stronę, zeznania świadków, opinie biegłych, materiały i informacje zebrane w wyniku oględzin, informacje podatkowe oraz inne dokumenty zgromadzone w toku działalności analitycznej Krajowej Administracji Skarbowej, czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz materiały zgromadzone w toku postępowania karnego albo postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Art. 382. § 1. Organ podatkowy jest obowiązany zebrać i w sposób wyczerpujący rozpatrzyć cały materiał dowodowy.

§ 2. Organ podatkowy może w każdym stadium postępowania zmienić, uzupełnić lub uchylić swoje postanowienie dotyczące przeprowadzenia dowodu.

§ 3. Fakty powszechnie znane oraz fakty znane organowi podatkowemu z urzędu nie wymagają dowodu. Fakty znane organowi podatkowemu z urzędu należy zakomunikować stronie.

Art. 383. § 1. Wniosek strony dotyczący przeprowadzenia dowodu uwzględnia się, jeżeli przedmiotem dowodu mają być okoliczności mające znaczenie dla sprawy.

§ 2. Organ podatkowy może nie uwzględnić wniosku dowodowego, o którym mowa w § 1, jeżeli:

1) dana okoliczność stwierdzona jest wystarczająco innym dowodem;
2) dowód jest nieprzydatny do stwierdzenia danej okoliczności;
3) wniosek dowodowy w sposób oczywisty zmierza do przedłużenia postępowania.

§ 3. Nie można nie uwzględnić wniosku na podstawie § 2 pkt 1, jeżeli dowody dotychczas zgromadzone wykazują przeciwieństwo tego, co strona zamierza udowodnić.

Art. 384. § 1. Organ podatkowy może wyznaczyć stronie termin do przedstawienia dowodu będącego w jej posiadaniu.

§ 2. Termin ustala się uwzględniając charakter dowodu i stan postępowania, przy czym nie może on być krótszy niż 7 dni roboczych.

§ 3. Organ podatkowy może żądać od strony przedstawienia tłumaczenia na język polski dokumentacji sporządzonej w języku obcym przedłożonej przez stronę w zakresie, w jakim ma ona znaczenie dla sprawy. Czynności te strona jest obowiązana wykonać na własny koszt.

Art. 385. § 1. Strona jest zawiadamiana o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin przynajmniej na 7 dni roboczych przed terminem.

§ 2. W przypadku przeprowadzenia dowodu z przesłuchania świadka organ podatkowy informuje o imieniu i nazwisku świadka, który ma zostać przesłuchany oraz okoliczności, na jakie dowód ma zostać przeprowadzony.

§ 3. Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli naruszałoby to interes świadka lub prowadzonego postępowania. W takim przypadku dane świadka utajnia się we wszystkich dokumentach, które obejmują te dane.

§ 4. Strona ma prawo brać udział w przeprowadzaniu dowodu z przesłuchania świadka, biegłego lub oględzin, w szczególności może zadawać pytania świadkowi lub biegłemu oraz składać wyjaśnienia.

§ 5. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli świadek, biegły oraz strona wyrażą zgodę na inny termin przesłuchania.

Art. 386. Organ podatkowy ocenia na podstawie całego zebranego materiału dowodowego, czy dana okoliczność została udowodniona.

Art. 387. Okoliczność faktyczna może być uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przeprowadzonych dowodów.

Art. 388. § 1. Organ podatkowy dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności.

§ 2. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej.

§ 3. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania, w szczególności zeznań strony, chyba że strona odmawia składania zeznań, wynikają wątpliwości co do istnienia lub

nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe, organ podatkowy występuje do sądu powszechnego o ustalenie istnienia lub nieistnienia tego stosunku prawnego lub prawa.

Art. 389. § 1. Przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz informuje o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz prawie skorygowania deklaracji podatkowej.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się:

1) jeżeli w wyniku postępowania wszczętego na wniosek strony ma zostać wydana decyzja w całości uwzględniająca wniosek strony;
2) w przypadkach przewidzianych w art. 358 § 1 pkt 2 lit. b–d, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonej deklaracji;
3) w przypadkach przewidzianych w art. 358 § 1 pkt 1 oraz pkt 2 lit. a, f–o oraz r;
4) w przypadkach wskazanych w odrębnych ustawach.

§ 3. Przed wydaniem decyzji z zastosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyznacza stronie czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, przedstawiając ocenę prawną sprawy, w tym kwotę korzyści podatkowej, i pouczając o prawie skorygowania deklaracji.

§ 4. Jeżeli po doręczeniu zawiadomienia, o którym mowa w § 3, organ podatkowy zmienił ocenę prawną sprawy lub wysokość korzyści podatkowej, a strona nie skorzystała skutecznie z uprawnienia określonego w art. 140 § 4 w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, organ podatkowy ponownie doręcza wskazane zawiadomienie, uwzględniając zmienioną ocenę prawną.

§ 5. Przepisu § 3 nie stosuje się, jeżeli w wyniku doręczenia zawiadomienia stronie nie przysługiwałoby uprawnienie wskazane w art. 140 § 4.

Oddział 2

Księgi podatkowe

Art. 390. § 1. Księgi podatkowe prowadzone rzetelnie i w sposób niewadliwy stanowią dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

§ 2. Księgi podatkowe uważa się za rzetelne, jeżeli dokonywane w nich zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty.

§ 3. Za niewadliwe uważa się księgi podatkowe prowadzone zgodnie z zasadami wynikającymi z odrębnych przepisów.

§ 4. Organ podatkowy nie uznaje za dowód w rozumieniu przepisu § 1 ksiąg podatkowych, które są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy.

§ 5. Organ podatkowy uznaje jednak za dowód księgi podatkowe, które prowadzone są w sposób wadliwy, jeżeli wady nie mają istotnego znaczenia dla sprawy.

§ 6. Jeżeli organ podatkowy stwierdzi, że księgi podatkowe są prowadzone nierzetelnie lub w sposób wadliwy, w protokole badania ksiąg organ ten określa, za jaki okres i w jakiej części nie uznaje ksiąg za dowód tego, co wynika z zawartych w nich zapisów.

§ 7. Odpis protokołu, o którym mowa w § 6, organ podatkowy doręcza stronie.

§ 8. Strona, w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu, może wnieść zastrzeżenia do zawartych w nim ustaleń, przedstawiając jednocześnie dowody, które umożliwią organowi podatkowemu prawidłowe określenie podstawy opodatkowania.

Art. 391. § 1. W przypadku prowadzenia ksiąg podatkowych przy użyciu oprogramowania, organ podatkowy może żądać przekazania całości albo części tych ksiąg oraz dowodów księgowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznych nośnikach danych, w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w § 2, wskazując rodzaj ksiąg podatkowych oraz okres, którego dotyczą.

§ 2. Struktura logiczna postaci elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia jej z oprogramowania używanego powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych, jest dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych, części tych ksiąg oraz dowodów księgowych w postaci elektronicznej oraz wymagania techniczne dla informatycznych nośników danych, na których księgi, części tych ksiąg oraz dowody księgowe mogą być zapisane i przekazywane, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w księgach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Oddział 3

Przesłuchania

Art. 392. § 1. Nikt nie ma prawa odmówić zeznań w charakterze świadka, z wyjątkiem małżonka strony, wstępnych, zstępnych i rodzeństwa strony oraz powinowatych do drugiego stopnia, jak również osoby pozostającej ze stroną w faktycznym pożyciu oraz osób pozostających ze stroną w stosunku przysposobienia, opieki lub kurateli. Prawo odmowy zeznań trwa także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

§ 2. Świadek może odmówić odpowiedzi na pytania, gdy odpowiedź mogłaby narazić jego lub jego bliskich wymienionych w § 1 na odpowiedzialność karną, karną skarbową albo spowodować naruszenie obowiązku zachowania ustawowo chronionej tajemnicy zawodowej.

§ 3. Przed odebraniem zeznania organ podatkowy poucza świadka o prawie odmowy zeznań i odpowiedzi na pytania oraz uprzedza o odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania.

§ 4. Niedopuszczalne jest zastępowanie przez organ podatkowy czynności przesłuchania świadka jego wyjaśnieniami złożonymi na piśmie, chyba że strona wyrazi na to zgodę.

§ 5. W przypadku przesłuchania osoby, która składa zeznania w języku obcym przepisy art. 396 § 3 i 4 stosuje się odpowiednio.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, sposób sporządzania oraz przechowywania protokołów zeznań obejmujących okoliczności, na które rozciąga się obowiązek ochrony informacji niejawnych lub dochowania tajemnicy zawodowej, mając na uwadze potrzebę zapewnienia poprawności protokołów zeznań i bezpieczeństwa danych w nich zawartych.

Art. 393. Świadkami nie mogą być:

1) osoby niezdolne do postrzegania lub komunikowania swych spostrzeżeń;
2) osoby obowiązane do zachowania w tajemnicy informacji niejawnych na okoliczności objęte tajemnicą, jeżeli nie zostały, w trybie określonym obowiązującymi przepisami, zwolnione od obowiązku zachowania tej tajemnicy;
3) duchowni prawnie uznanych wyznań co do faktów objętych tajemnicą spowiedzi;
4) mediatorzy co do faktów, o których dowiedzieli się w związku z prowadzeniem mediacji, chyba że strona i organ podatkowy uczestniczący w mediacji zwolnią ich z obowiązku zachowania tajemnicy skarbowej.

Art. 394. Organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu.

Art. 395. § 1. W celu wyjaśnienia sprzeczności, co do istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy, w zakresie złożonych zeznań lub sporządzonych opinii, świadkowie, biegli oraz strona, która została przesłuchana, mogą być konfrontowani.

§ 2. Protokół konfrontacji zawiera w szczególności wskazanie celu czynności i okoliczności, których dotyczą sprzeczności, w tym przytoczenie odpowiednich fragmentów rozbieżnych zeznań, wyjaśnień bądź opinii i ustosunkowanie się osób konfrontowanych do tych sprzeczności.

Art. 396. § 1. Przesłuchanie strony postępowania, świadka lub biegłego, jak również przeprowadzenie ich konfrontacji może nastąpić przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku.

§ 2. W czynności, o której mowa w § 1, bierze udział pracownik organu podatkowego właściwego miejscowo dla osoby przesłuchiwanej.

§ 3. W przypadku określonym w § 1 przebieg przesłuchania utrwala się za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk.

§ 4. 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.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje urządzeń i środków technicznych służących do utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania oraz sposób przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów, mając na uwadze konieczność właściwego zabezpieczenia utrwalonego obrazu lub dźwięku przed utratą dowodu, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem.

Oddział 4

Biegły

Art. 397. § 1. Jeżeli stwierdzenie okoliczności mających istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy wymaga wiadomości specjalnych, organ podatkowy przeprowadza dowód z opinii biegłego.

§ 2. Do biegłego stosuje się odpowiednio przepisy art. 95 § 1–6. W pozostałym zakresie do biegłego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące przesłuchania świadków.

§ 3. Organ podatkowy wydaje postanowienie o powołaniu biegłego i przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego, w którym wskazuje:

1) imię, nazwisko, specjalność i wykształcenie biegłego;
2) przedmiot i zakres opinii ze sformułowaniem, w miarę potrzeby, pytań;
3) termin sporządzenia opinii.

§ 4. W miarę potrzeby udostępnia się biegłemu akta sprawy w zakresie niezbędnym do wydania opinii i wzywa się go do udziału w przeprowadzeniu dowodów, w szczególności dokonaniu oględzin.

§ 5. Jeżeli opinia jest niepełna lub niejasna albo gdy zachodzi sprzeczność w samej opinii lub między różnymi opiniami w tej samej sprawie, można wezwać ponownie tych samych biegłych do ustnego wyjaśnienia treści opinii złożonej na piśmie, zażądać od nich dodatkowej opinii, złożenia wyjaśnień w ramach konfrontacji lub powołać innych biegłych.

Oddział 5

Oględziny

Art. 398. § 1. Organ podatkowy może w razie potrzeby przeprowadzić oględziny.

§ 2. Strona oraz inne podmioty, u których znajduje się przedmiot oględzin, są obowiązane, na wezwanie organu podatkowego, do okazania tego przedmiotu.

Art. 399. § 1. Organ podatkowy w razie potrzeby może wezwać wystawcę dokumentu sporządzonego w postaci elektronicznej do przekazania tego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo na informatycznym nośniku danych.

§ 2. Można odmówić przekazania dokumentu w przypadku określonym w art. 392 § 1 i 2 oraz art. 393. Przepisy te stosuje się odpowiednio.

Oddział 6

Dokumenty urzędowe

Art. 400. § 1. Dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy administracji publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dokumentów urzędowych sporządzonych przez inne podmioty, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów uprawnione są do ich wydawania.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 nie wyłączają możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko dokumentom wymienionym w tych przepisach.

Art. 401. § 1. Jeżeli dokument znajduje się w aktach organu lub podmiotu, o którym mowa w art. 400 § 2, wystarczy przedstawić urzędowo poświadczony przez ten organ lub podmiot odpis lub wyciąg z dokumentu. Organ podatkowy zażąda udzielenia odpisu lub wyciągu, jeżeli strona sama uzyskać ich nie może. W przypadku gdy organ podatkowy uzna za konieczne przejrzenie oryginału dokumentu, może wystąpić do organu lub podmiotu o jego dostarczenie.

§ 2. Zamiast oryginału dokumentu strona może złożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona przez notariusza albo przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym lub uprawnionego pracownika organu podatkowego. Zdanie pierwsze nie narusza przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, a także art. 26b oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych w zakresie, w jakim te przepisy przewidują złożenie dokumentów drogą elektroniczną.

§ 3. Jeżeli odpis dokumentu został sporządzony w postaci elektronicznej, poświadczenia jego zgodności z oryginałem, o którym mowa w § 2, dokonuje się przy użyciu kwalifikowanego podpisu elektronicznego, podpisu zaufanego albo podpisu osobistego. Odpisy dokumentów poświadczane elektronicznie są sporządzane w formatach danych określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 18 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne.

§ 4. Zawarte w odpisie dokumentu poświadczenie zgodności z oryginałem przez występującego w sprawie pełnomocnika strony będącego adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym lub uprawnionego pracownika organu prowadzącego postępowanie ma charakter dokumentu urzędowego.

§ 5. Jeżeli jest to uzasadnione okolicznościami sprawy, organ podatkowy zażąda od strony składającej odpis dokumentu, o którym mowa w § 2, przedłożenia oryginału tego dokumentu.

Oddział 7

Informacje z instytucji finansowych

Art. 402. § 1. Jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku, bank jest obowiązany na pisemne żądanie naczelnika urzędu skarbowego, a w toku postępowania odwoławczego na żądanie dyrektora izby administracji skarbowej, zwanych dalej „upoważnionymi organami podatkowymi”, do sporządzenia i przekazania informacji dotyczących strony postępowania w zakresie:

1) posiadanych rachunków bankowych lub rachunków oszczędnościowych, liczby tych rachunków i ich numerów, obrotów i stanów tych rachunków, a także wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji;
2) posiadanych rachunków pieniężnych lub rachunków papierów wartościowych, liczby tych rachunków i ich numerów, obrotów i stanów tych rachunków, a także wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji;
3) zawartych umów kredytowych lub umów pożyczek pieniężnych, z podaniem wysokości zobowiązań wynikających z tych kredytów lub pożyczek, celów, na jakie zostały udzielone, i sposobu zabezpieczenia ich spłaty, a także umów depozytowych;
4) nabytych za pośrednictwem banków akcji Skarbu Państwa lub obligacji Skarbu Państwa, obrotu tymi papierami wartościowymi, a także wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji;
5) obrotu wydawanymi przez banki certyfikatami depozytowymi lub innymi papierami wartościowymi, a także wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji.

§ 2. Przepisy § 1 stosuje się odpowiednio do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych oraz indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, a także do domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

§ 3. Towarzystwa funduszy inwestycyjnych na pisemne żądanie upoważnionego organu podatkowego są obowiązane do sporządzania informacji o umorzonych jednostkach uczestnictwa. Przepis § 1 w zakresie dotyczącym wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.

§ 4. Podmioty prowadzące rachunki zbiorcze w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 29 lipca 2005 r. o obrocie instrumentami finansowymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 2286, 2243 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 730 i 875), na pisemne żądanie upoważnionego organu podatkowego są obowiązane do sporządzania informacji o wysokości dochodów lub przychodów przekazanych na rzecz podatników uprawnionych z papierów wartościowych zapisanych na takich rachunkach oraz o kwocie pobranego podatku. Przepis § 1 w zakresie dotyczącym wystąpienia z żądaniem stosuje się odpowiednio.

§ 5. Żądanie udzielenia informacji, o którym mowa w § 1, następuje w drodze postanowienia.

§ 6. Udzielenie informacji następuje nieodpłatnie w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 5.

Art. 403. Z żądaniem sporządzenia i przekazania informacji, o których mowa w art. 402, upoważniony organ podatkowy może wystąpić po uprzednim wezwaniu strony do udzielenia informacji z tego zakresu, albo do upoważnienia tego organu do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie tych informacji, a strona w wyznaczonym terminie:

1) nie udzieliła informacji lub
2) nie upoważniła tego organu podatkowego do wystąpienia do instytucji finansowych o przekazanie informacji, lub
3) udzieliła informacji, które wymagają uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi z instytucji finansowej.

Art. 404. § 1. Upoważniony organ podatkowy, występując z żądaniem, o którym mowa w art. 402, powinien zwracać szczególną uwagę na zasadę szczególnego zaufania pomiędzy instytucjami finansowymi a ich klientami.

§ 2. Jeżeli umowa z bankiem lub inną instytucją finansową została zawarta przez podatnika wspólnie z innymi podmiotami, bank nie przekazuje informacji dotyczących podmiotów, których nie dotyczy żądanie upoważnionego organu podatkowego.

§ 3. W żądaniu określa się zakres informacji, okres, którego informacje mają dotyczyć, oraz termin ich przekazania. Żądanie oznacza się klauzulą: „Tajemnica skarbowa”, a jego przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone”.

§ 4. Żądanie zawiera ponadto:

1) wskazanie przesłanek uzasadniających konieczność uzyskania informacji objętych żądaniem;
2) dowody potwierdzające, że strona:
   a) odmówiła udzielenia informacji lub
   b) nie wyraziła zgody na udzielenie upoważnionemu organowi podatkowemu upoważnienia do zażądania tych informacji, lub
   c) udzieliła informacji, które wymagają uzupełnienia lub porównania z informacjami pochodzącymi z instytucji finansowej.

Art. 405. Instytucje finansowe wymienione w art. 402 odmawiają udzielenia informacji, jeżeli żądanie upoważnionego organu podatkowego nie spełnia wymogów określonych w art. 404 § 3 i 4.

Rozdział 9

Rozprawa

Art. 406. § 1. Organ podatkowy drugiej instancji przeprowadzi w toku postępowania podatkowego rozprawę:
1) z urzędu – gdy może to zapewnić przyspieszenie lub uproszczenie postępowania lub jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin;
2) na wniosek strony.

§ 2. Strona we wniosku o przeprowadzenie rozprawy uzasadnia potrzebę przeprowadzenia rozprawy oraz wskazuje jakie okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione i jakie czynności powinny być dokonane na rozprawie.

§ 3. W celu wyjaśnienia wątpliwości, co do złożonego wniosku, o którym mowa w § 2, organ podatkowy drugiej instancji może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe ze stroną.

§ 4. Przebieg spotkania uzgodnieniowego może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk, w tym na informatycznych nośnikach danych.

§ 5. Organ podatkowy drugiej instancji może odmówić przeprowadzenia rozprawy. Przepis art. 383 § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

§ 6. W sprawie odmowy przeprowadzenia rozprawy wydaje się postanowienie.

§ 7. W toku postępowania odwoławczego rozprawa może służyć jedynie w celu przeprowadzenia postępowania dowodowego w zakresie określonym w art. 467 § 2.

Art. 407. § 1. Organ podatkowy drugiej instancji podejmuje przed rozprawą czynności niezbędne do jej przeprowadzenia, w szczególności wzywa:

1) stronę do złożenia przed rozprawą wyjaśnień, dokumentów, innych dowodów oraz do stawienia się na rozprawę osobiście lub przez przedstawiciela albo pełnomocnika;
2) świadków i biegłych do stawienia się na rozprawę.

§ 2. W wezwaniu na rozprawę określa się termin, miejsce i przedmiot rozprawy oraz jakie czynności dowodowe zostaną na niej przeprowadzone.

§ 3. Termin rozprawy powinien być tak wyznaczony, aby doręczenie wezwań nastąpiło przynajmniej na 7 dni przed rozprawą.

Art. 408. § 1. Rozprawą kieruje upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu podatkowego drugiej instancji, przed którym toczy się postępowanie podatkowe.

§ 2. Gdy postępowanie toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, rozprawą kieruje przewodniczący składu albo upoważniony członek tego kolegium.

§ 3. W rozprawie uczestniczy upoważniony pracownik organu podatkowego pierwszej instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie.

Art. 409. § 1. Nieobecność na rozprawie strony prawidłowo wezwanej nie stanowi przeszkody do jej przeprowadzenia.

§ 2. Kierujący rozprawą odroczy ją, jeżeli stwierdzi poważne nieprawidłowości w wezwaniu strony na rozprawę, jeżeli niestawienie się strony zostało spowodowane przeszkodą trudną do przezwyciężenia, a także z innej ważnej przyczyny.

Art. 410. § 1. Na rozprawie strona może składać wyjaśnienia, zgłaszać wnioski, propozycje i zarzuty oraz przedstawiać dowody na ich poparcie. Ponadto strona może wypowiadać się co do wyników postępowania dowodowego oraz zadawać pytania świadkom, biegłym i innym stronom.

§ 2. Kierujący rozprawą może uchylić zadawane świadkom, biegłym i stronom pytania, jeżeli nie mają one istotnego znaczenia dla sprawy. Jednakże na wniosek strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania.

Rozdział 10

Umowa podatkowa

Art. 411. § 1. Organ podatkowy i strona mogą, po dokonaniu uzgodnień, zawrzeć umowę podatkową.

§ 2. Umowa podatkowa zostaje zawarta w granicach prawa przez przyjęcie przez organ podatkowy oraz stronę ustaleń, w szczególności:

1) w przypadku wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie, w tym wtedy gdy ich usunięcie w postępowaniu wiązałoby się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami niewspółmiernymi do rezultatu;
2) w przedmiocie charakteru albo wartości transakcji, czynności lub zdarzenia;
3) w przedmiocie zastosowania ulg w spłacie podatków, w szczególności rodzaju ulgi, którą należy zastosować, oraz sposobu jej zastosowania;
4) co do poszczególnych zagadnień wynikających w toku postępowania podatkowego;
5) gdy przepis odrębny tak stanowi.

§ 3. Umowa podatkowa nie może:

1) polegać na ustaleniach dotyczących bezpośrednio wysokości wymiaru;
2) dotyczyć przesłanek stwierdzenia unikania opodatkowania w rozumieniu art. 33 lub umownych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, albo nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

§ 4. W sprawie odmowy zawarcia umowy podatkowej wydaje się postanowienie.

Art. 412. § 1. W celu zawarcia umowy podatkowej organ podatkowy może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół. Przebieg spotkania uzgodnieniowego może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk, w tym na informatycznych nośnikach danych.

§ 2. Przed zawarciem umowy podatkowej organ podatkowy może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w sprawie zasadności zawarcia tej umowy. Niewydanie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej opinii w terminie 21 dni od dnia zwrócenia się o nią przez organ podatkowy uważa się za równoznaczne z opinią o zasadności zawarcia umowy podatkowej.

§ 3. Z zawarcia umowy podatkowej sporządza się protokół. Odpis protokołu doręcza się stronie.

Art. 413. § 1. Organ podatkowy jest związany ustaleniami wynikającymi z umowy podatkowej.

§ 2. Nie są wiążące ustalenia wynikające z umowy podatkowej zawartej z naruszeniem przepisów prawa lub co do której zaistniały przesłanki uzasadniające wznowienie

postępowania lub stwierdzenie nieważności decyzji. Przepisy art. 488 § 1 i art. 494 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W przypadku gdy wznowienie postępowania jest możliwe tylko na wniosek strony, ustalenia wynikające z umowy podatkowej nie są wiążące tylko w przypadku, gdy strona o to wystąpi.

§ 4. Organ podatkowy może nie uwzględnić ustaleń wynikających z umowy podatkowej w decyzji wymiarowej wydanej w wyniku procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska.

§ 5. Organ podatkowy może nie uwzględnić ustaleń wynikających z umowy podatkowej w decyzji wymiarowej wydanej z zastosowaniem:

1) art. 33;
2) art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3) innych przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania;
4) środków ograniczających umowne korzyści.

Art. 414. Przepisy o umowie podatkowej stosuje się odpowiednio do uzgodnień dokonywanych na podstawie przepisów odrębnych.

Rozdział 11

Mediacja

Art. 415. § 1. W przypadkach, w których może być zawarta umowa podatkowa i w celu doprowadzenia do jej zawarcia, może zostać przeprowadzona mediacja.

§ 2. Organ podatkowy może skierować sprawę do mediacji na wniosek lub z urzędu za zgodą strony. Wniosek strony o skierowanie sprawy do mediacji zawiera także wskazanie jej przedmiotu.

§ 3. Mediacja jest dobrowolna dla organu podatkowego i strony.

§ 4. Przebieg mediacji jest jawny wyłącznie dla organu podatkowego, strony i mediatora.

Art. 416. § 1. Organ podatkowy kieruje sprawę do mediacji lub odmawia jej skierowania w drodze postanowienia.

§ 2. Przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy:

1) wyjaśnia stronie cele i zasady mediacji;
2) informuje stronę o wysokości przewidywanych kosztów mediacji;

3) przyjmuje od strony zgodę na udział w mediacji, udostępnia stronie listę mediatorów, o której mowa w art. 418 § 1, oraz uzgadnia z nią osobę mediatora;
4) odbiera od mediatora zgodę na prowadzenie mediacji.

§ 3. Strona i mediator mogą wyrazić zgodę, o której mowa w § 2 pkt 3 i 4, w dowolnej formie, także ustnie do protokołu.

§ 4. Mediator może odmówić prowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów.

§ 5. Postanowienie o skierowaniu sprawy do mediacji zawiera:
1) oznaczenie organu podatkowego;
2) oznaczenie strony, a jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej;
3) przedmiot i zakres mediacji;
4) imię i nazwisko mediatora powołanego do prowadzenia mediacji;
5) termin zakończenia mediacji;
6) pouczenie o możliwości wyrażenia sprzeciwu wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy.

§ 6. Postanowienie o skierowaniu sprawy do mediacji doręcza się stronie oraz mediatorowi.

§ 7. Niezwłocznie po doręczeniu postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy przekazuje mediatorowi dane kontaktowe strony lub jej pełnomocnika.

§ 8. Termin, o którym mowa w § 5 pkt 5, nie może przekraczać dwóch miesięcy od dnia wszczęcia mediacji.

§ 9. Na wniosek mediatora za zgodą strony organ podatkowy może przedłużyć termin, o którym mowa w § 5 pkt 5, na czas niezbędny do zakończenia mediacji. W sprawie przedłużenia terminu wydaje się postanowienie.

Art. 417. § 1. Mediację prowadzi mediator.

§ 2. Mediatorem może być osoba wpisana na listę mediatorów.

§ 3. Na listę mediatorów może być wpisana osoba, która:
1) posiada obywatelstwo polskie, obywatelstwo innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej, państwa członkowskiego Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA) – strony umowy o Europejskim Obszarze Gospodarczym lub Konfederacji Szwajcarskiej albo obywatelstwo innego państwa, jeżeli na podstawie przepisów prawa Unii Europejskiej przysługuje jej prawo podjęcia zatrudnienia lub samozatrudnienia na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej na zasadach określonych w tych przepisach;

2) korzysta w pełni z praw publicznych i ma pełną zdolność do czynności prawnych;
3) ukończyła 35 lat;
4) zna język polski w mowie i piśmie;
5) nie była prawomocnie skazana za umyślne przestępstwo lub umyślne przestępstwo skarbowe;
6) posiada umiejętności i wiedzę w zakresie przeprowadzania mediacji, rozwiązywania konfliktów i nawiązywania kontaktów międzyludzkich;
7) posiada wyższe wykształcenie;
8) daje rękojmię należytego wykonywania obowiązków.

§ 4. Mediatorem nie może być sędzia sądu administracyjnego, z wyłączeniem sędziego w stanie spoczynku, osoba zatrudniona lub pełniąca służbę w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej oraz pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy.

§ 5. Do mediatora stosuje się odpowiednio przepisy art. 95 § 1–5.

Art. 418. § 1. Listę mediatorów prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej dokonuje wpisu na listę każdej osoby spełniającej warunki, o których mowa w art. 417 § 2 i 3.

§ 3. W sprawie wpisu na listę mediatorów i skreślenia z tej listy Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje decyzję.

§ 4. Wpis na listę mediatorów następuje na wniosek osoby, o której mowa w art. 417 § 3.

§ 5. Do wniosku dołącza się :

1) dokumenty potwierdzające spełnienie warunków, o których mowa w art. 417 § 3 pkt 1, 3, 5-7;
2) oświadczenie o spełnieniu warunków, o których mowa w art. 417 § 3 pkt 2 i 4 ustawy,
3) wskazanie adresu do doręczeń w kraju, adresu elektronicznego i numeru telefonu.

Art. 419. § 1. Lista mediatora zawiera następujące dane:

1) imię i nazwisko mediatora;
2) wykształcenie kierunkowe mediatora;
3) numer telefonu i adres elektroniczny mediatora.

§ 2. W przypadku gdy mediator przestał spełniać którykolwiek z warunków, o których mowa w art. 417 § 3 pkt 1, 2, 4, 5, 7 i 8, jest obowiązany zawiadomić o tym Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, w terminie 14 dni od dnia, w którym warunek przestał być spełniony.

§ 3. Osoba wpisana na listę mediatorów ma obowiązek niezwłocznie zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o każdorazowej zmianie adresu do doręczeń w kraju, adresu elektronicznego lub numeru telefonu.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 3, Szef Krajowej Administracji Skarbowej dokonuje aktualizacji listy mediatorów.

Art. 420. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej skreśla z listy mediatora:

1) na jego wniosek;
2) w razie jego śmierci;
3) który przestał spełniać którykolwiek z warunków, o których mowa w art. 417 § 3 pkt 1, 2, 4, 5, 7 i 8;
4) w przypadku powołania do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego sądu administracyjnego lub zatrudnienia lub podjęcia służby w jednostce lub urzędzie, o których mowa w art. 417 § 4.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może skreślić z listy mediatora w przypadku niewykonywania lub nienależytego wykonywania obowiązków związanych z przeprowadzaniem mediacji.

Art. 421. § 1. Mediatorem prowadzącym mediację jest osoba wskazana w postanowieniu, o którym mowa w art. 416 § 5.

§ 2. Mediator przy prowadzeniu mediacji zachowuje bezstronność i neutralność.

§ 3. Mediator może zrezygnować z prowadzenia mediacji w jej trakcie tylko z ważnych powodów, o których jest obowiązany niezwłocznie powiadomić organ podatkowy i stronę.

§ 4. Mediator zapoznaje się z aktami sprawy i ma prawo sporządzania z nich notatek, odpisów i kopii oraz nieodpłatnego otrzymania ich kopii, chyba że strona w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w art. 416 § 5, wyrazi sprzeciw wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy.

Art. 422. § 1. Organ podatkowy z urzędu lub na wniosek strony odwołuje mediatora prowadzącego mediację w przypadku:

1) skreślenia mediatora z listy mediatorów;
2) utraty zaufania do mediatora przez organ podatkowy lub stronę;
3) rezygnacji mediatora;
4) innych uzasadnionych okoliczności.

§ 2. Jeżeli po odwołaniu mediatora organ podatkowy i strona zgodnie wyrażają wolę dalszego udziału w mediacji, organ podatkowy powołuje do jej prowadzenia innego mediatora. Okres, który upłynął od dnia doręczenia poprzedniemu mediatorowi postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji, do dnia wydania postanowienia o odwołaniu mediatora wlicza się do terminu, o którym mowa w art. 416 § 5 pkt 5.

§ 3. Odwołanie i powołanie mediatora, o których mowa w § 1 i 2, następują w drodze postanowienia.

Art. 423. § 1. Wszczęcie mediacji następuje z chwilą doręczenia mediatorowi postanowienia, o którym mowa w art. 416 § 5.

§ 2. Mediator:

1) przeprowadza z organem podatkowym i stroną, w dogodnym dla nich i siebie miejscu oraz terminie, indywidualne lub wspólne spotkanie wstępne, podczas którego wyjaśnia im cele i zasady mediacji, a także poucza ich o możliwości cofnięcia zgody na uczestniczenie w mediacji aż do jej zakończenia;
2) przeprowadza w ramach mediacji jedno lub więcej posiedzeń mediacyjnych z udziałem organu podatkowego i strony w dogodnym dla nich i siebie miejscu i czasie;
3) może pomagać w sformułowaniu treści umowy podatkowej między organem podatkowym a stroną.

§ 3. W szczególnych przypadkach, w tym jeżeli nie jest możliwe lub jest utrudnione bezpośrednie spotkanie organu podatkowego i strony, mediator może za zgodą organu podatkowego i strony prowadzić mediację, przekazując każdemu z nich informacje, propozycje i stanowisko dotyczące zawarcia umowy podatkowej i jej treści zajmowane przez innego uczestnika mediacji.

§ 4. Mediacja może być także prowadzona za pomocą środków porozumiewania się na odległość.

Art. 424. § 1. Niezwłocznie po przeprowadzeniu mediacji mediator sporządza protokół z jej przebiegu.

§ 2. Protokół, o którym mowa w § 1, zawiera:

1) oznaczenie sprawy;
2) czas i miejsce prowadzenia mediacji;
3) oznaczenie strony;
4) oznaczenie organu podatkowego;

5) imię i nazwisko mediatora;
6) wynik mediacji;
7) treść umowy podatkowej, jeżeli taką zawarto;
8) podpis mediatora, a jeżeli zawarto umowę podatkową, także osoby upoważnionej do działania w imieniu organu podatkowego, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, oraz strony.

§ 3. Mediacja zostaje zakończona z chwilą podpisania protokołu albo z dniem upływu terminu zakończenia mediacji.

§ 4. Mediator przekazuje protokół z przebiegu mediacji organowi podatkowemu, który włącza go do akt sprawy, oraz doręcza jego odpis stronie.

Art. 425. Do umowy podatkowej zawartej wskutek mediacji nie stosuje się art. 412 § 1 i 3.

Art. 426. Nie podlegają włączeniu do akt sprawy nienależące do nich uprzednio dokumenty i informacje przekazane mediatorowi przez organ podatkowy lub stronę w toku mediacji, chyba że dokumenty te i informacje stanowią podstawę do załatwienia sprawy zgodnie z umową podatkową.

Art. 427. W toku postępowania podatkowego i sądowego organ podatkowy i strona nie mogą powoływać się na propozycje ugodowe, propozycje wzajemnych ustępstw lub inne oświadczenia składane w toku mediacji. Nie dotyczy to ustaleń zawartych w umowie podatkowej.

Art. 428. § 1. Mediator ma prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków związanych z mediacją.

§ 2. Wynagrodzenie mediatora za przeprowadzenie mediacji wynosi 100 zł za każdą godzinę pracy, jednak nie więcej niż 2 000 zł za całość mediacji.

§ 3. Zwrotowi podlegają udokumentowane i niezbędne wydatki mediatora poniesione w związku z przeprowadzeniem mediacji na pokrycie kosztów:

1) przejazdów – w wysokości i na warunkach określonych w przepisach dotyczących wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej;
2) wynajmu pomieszczenia niezbędnego do przeprowadzenia posiedzenia mediacyjnego, w wysokości nieprzekraczającej 70 zł za jedno posiedzenie;

3) korespondencji, w wysokości nieprzekraczającej 30 zł za całość mediacji.

§ 4. Wypłata wynagrodzenia mediatorowi i zwrot na jego rzecz wydatków, o których mowa w § 3, następuje niezwłocznie po zakończeniu mediacji na wskazany przez niego rachunek bankowy.

Rozdział 12

Postępowanie uproszczone

Art. 429. § 1. Organ podatkowy pierwszej instancji, na wniosek strony lub za jej zgodą, załatwia sprawę w postępowaniu uproszczonym, jeżeli:

1) rozstrzygnięcie może być wydane na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę łącznie z wnioskiem o wszczęcie postępowania, faktów powszechnie znanych, faktów znanych z urzędu organowi przed którym toczy się postępowanie lub możliwych do ustalenia w zakresie, o którym mowa w art. 380 § 4, lub
2) przewidywana kwota wymiaru nie przekracza 5 000 zł.

§ 2. Postępowanie uproszczone prowadzi się także w innych przypadkach, jeżeli odrębna ustawa tak stanowi.

§ 3. Postępowania uproszczonego nie prowadzi się w sprawach:

1) w których występuje więcej niż jedna strona;
2) wymienionych w art. 358 § 1 pkt 2;
3) wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności oraz zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej;
4) ulg w spłacie.

§ 4. W postępowaniu uproszczonym nie przeprowadza się dowodów, o których mowa w oddziale 3–5 i 7 rozdziału 8 niniejszego działu.

Art. 430. § 1. Prowadzenie postępowania z urzędu na podstawie przepisów niniejszego rozdziału następuje za zgodą strony, wyrażoną w terminie 3 dni, po wystąpieniu o nią przez organ podatkowy za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a w przypadku braku takiej możliwości telefonicznie. Organ podatkowy utrwala, w formie adnotacji, telefoniczne wystąpienie do strony o wyrażenie zgody na prowadzenie postępowania uproszczonego oraz stanowisko strony.

§ 2. Wyrażenie zgody na prowadzenie postępowania uproszczonego może też nastąpić w postaci papierowej lub ustnie do protokołu.

§ 3. Występując o wyrażenie zgody przez stronę na prowadzenie postępowania uproszczonego, organ podatkowy informuje stronę o różnicach między postępowaniem uproszczonym a postępowaniem prowadzonym z pominięciem przepisów niniejszego rozdziału.

§ 4. Zgody strony na prowadzenie postępowania uproszczonego nie można domniemywać.

Art. 431. § 1. We wniosku o wszczęcie postępowania strona może wnieść o prowadzenie postępowania uproszczonego.

§ 2. W razie ujawnienia, w toku postępowania wszczętego na wniosek, przesłanek do prowadzenia postępowania uproszczonego, organ informuje stronę o możliwości wyrażenia przez nią zgody na dalsze prowadzenie postępowania z zastosowaniem przepisów niniejszego rozdziału. Przepis art. 430 stosuje się odpowiednio.

Art. 432. Do czasu wydania decyzji strona może wycofać wniosek o prowadzenie postępowania uproszczonego lub zgodę na prowadzenie postępowania uproszczonego.

Art. 433. § 1. Jeżeli w toku postępowania:

1) ustaną przesłanki prowadzenia postępowania uproszczonego,
2) wystąpi konieczność przeprowadzenia dowodów, o których mowa w oddziale 3–5 i 7 rozdziału 8 niniejszego działu,
3) strona wycofa wniosek lub zgodę na prowadzenie postępowania uproszczonego

– postępowanie kontynuuje się z pominięciem przepisów niniejszego rozdziału; czynności podjęte w toku postępowania uproszczonego pozostają w mocy.

§ 2. Organ podatkowy niezwłocznie po ujawnieniu okoliczności wskazujących na ustanie przesłanki prowadzenia postępowania uproszczonego zawiadamia o tym stronę za pomocą środków komunikacji elektronicznej, a w przypadku braku takiej możliwości telefonicznie lub doręcza zawiadomienie w sposób określony w art. 331 § 1 pkt 2. Zawiadomienie telefoniczne organ podatkowy utrwala w formie adnotacji.

Art. 434. § 1. Decyzja wydana w trybie uproszczonym nie zawiera uzasadnienia faktycznego i prawnego.

§ 2. Strona może, w terminie 7 dni od dnia doręczenia decyzji wydanej w postępowaniu uproszczonym, wnieść o doręczenie uzasadnienia decyzji. Uzasadnienie decyzji sporządza się w terminie 14 dni od dnia wpływu wniosku do właściwego organu podatkowego, który wydał decyzję.

§ 3. W przypadku złożenia wniosku o uzasadnienie decyzji wydanej w postępowaniu uproszczonym termin do wniesienia odwołania od decyzji biegnie od dnia doręczenia uzasadnienia decyzji.

Rozdział 13

Zawieszenie postępowania

Art. 435. § 1. Organ podatkowy zawiesza postępowanie:

1) w razie śmierci strony, jeżeli postępowanie nie podlega umorzeniu jako bezprzedmiotowe;
2) w razie zaprzestania pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego, jeżeli postępowanie toczyło się z udziałem zarządcy sukcesyjnego;
3) w razie śmierci przedstawiciela ustawowego strony;
4) w razie utraty przez stronę lub jej przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych;
5) gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd;
6) w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia lub stwierdzającą nieważność decyzji;
7) w sprawie wznowienia, stwierdzenia nieważności, zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego na tę decyzję;
8) w razie wystąpienia o opinię Rady.

§ 2. Jeżeli wysokość należności nie wynika z deklaracji podatkowej, organ podatkowy zawiesza postępowanie w sprawie dotyczącej odpowiedzialności osoby trzeciej do dnia, w którym decyzja wymiarowa zobowiązanego stanie się ostateczna, z zastrzeżeniem art. 263 § 4.

§ 3. Organ podatkowy może zawiesić postępowanie:

1) w razie wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub przepisów prawa Unii Europejskiej, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli nie ma żadnych innych okoliczności poza objętymi wystąpieniem, które mogą być przedmiotem dowodu, albo

2) jeżeli wszczęta została procedura wzajemnego porozumiewania lub procedura arbitrażowa na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, lub przepisów prawa Unii Europejskiej.

§ 4. Postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania organ podatkowy doręcza stronie lub jej następcom prawnym.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1-4, postanowienie w sprawie zawieszenia postępowania pozostawia się w aktach sprawy do czasu ustalenia spadkobierców, kuratora, zarządcy sukcesyjnego lub przedstawiciela strony.

§ 6. W przypadku, o którym mowa w § 3, zawieszenie postępowania lub okres łącznego zawieszenia postępowania, gdy nastąpiło wielokrotnie nie może przekraczać 3 lat.

Art. 436. Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z przyczyn określonych w art. 435 § 1 pkt 1-4 i 8, nie podejmuje żadnych czynności, z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu.

Art. 437. § 1. Organ podatkowy, który zawiesił postępowanie z przyczyny określonej w art. 435 § 1 pkt 5, wzywa równocześnie stronę do wystąpienia w oznaczonym terminie do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, chyba że strona wykaże, że już zwróciła się w tej sprawie do właściwego organu lub sądu albo jest do tego uprawniony organ, przed którym toczy się postępowanie.

§ 2. Jeżeli strona nie wystąpiła do właściwego organu lub sądu w wyznaczonym terminie, organ podatkowy z urzędu zwróci się do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego.

Art. 438. § 1. Organ podatkowy na wniosek strony lub z urzędu, za zgodą strony, oraz jeżeli nie sprzeciwiają się temu inne strony, może zawiesić postępowanie, gdy wobec strony toczy się inne postępowanie, którego rozstrzygnięcie może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio, gdy toczy się postępowanie przed sądem, a orzeczenie sądu może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji.

Art. 439. § 1. W przypadku gdy w więcej niż jednej sprawie, dotyczącej tej samej strony, stan faktyczny lub zagadnienie prawne jest podobne, na okres do wydania rozstrzygnięcia w jednej ze spraw, organ podatkowy na wniosek strony lub z urzędu, za zgodą strony, oraz jeżeli nie sprzeciwiają się temu inne strony, może zawiesić postępowanie w pozostałych sprawach.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio, gdy toczy się postępowanie przed sądem administracyjnym, a ocena prawna wyrażona w orzeczeniu sądu może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji.

Art. 440. Organ podatkowy może z urzędu, za zgodą strony, zawiesić postępowanie, jeżeli przepis mający wpływ na treść wydawanej decyzji jest przedmiotem postępowania:

1) przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub
2) przed sądem administracyjnym w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego.

Art. 441. § 1. Organ podatkowy może zawiesić postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na wniosek której postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony.

§ 2. Jeżeli w okresie 3 lat od daty zawieszenia postępowania żadna ze stron nie zwróci się o jego podjęcie organ podatkowy umarza postępowanie.

§ 3. Postanowienie o zawieszeniu postępowania zawiera pouczenie o treści § 2.

Art. 442. Organ podatkowy podejmuje postępowanie z urzędu lub na wniosek strony, w drodze postanowienia, gdy ustanie przyczyna zawieszenia, z zastrzeżeniem art. 435 § 6, w szczególności:

1) w razie śmierci strony – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego albo zarządcy sukcesyjnego w sprawach objętych zarządem sukcesyjnym;
2) w razie wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu spadkobierców zmarłego;
3) w razie zaprzestania pełnienia funkcji przez zarządcę sukcesyjnego, z którego udziałem toczyło się postępowanie – po zgłoszeniu się lub po ustaleniu kolejnego zarządcy sukcesyjnego;
4) w razie utraty zdolności do czynności prawnych – po ustanowieniu kuratora;
5) w razie braku przedstawiciela ustawowego – po jego ustanowieniu;
6) gdy rozstrzygnięcie sprawy jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd – w dniu uprawomocnienia się orzeczenia organu kończącego to postępowanie lub doręczenia organowi orzeczenia sądu wraz z aktami sprawy oraz ze stwierdzeniem jego prawomocności;

7) w razie wniesienia skargi do sądu administracyjnego, w przypadkach o których mowa w art. 435 § 1 pkt 6 i 7 – w dniu doręczenia organowi orzeczenia sądu wraz z aktami sprawy oraz ze stwierdzeniem jego prawomocności;
8) w dniu wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub opublikowania sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, w przypadku o którym mowa w art. 440 pkt 1;
9) w dniu doręczenia organowi jednostki samorządu terytorialnego orzeczenia sądu ze stwierdzeniem jego prawomocności, w przypadku o którym mowa w art. 440 pkt 2.

Art. 443. Na postanowienie w sprawie zawieszenia lub odmowy podjęcia zawieszonego postępowania służy zażalenie.

Art. 444. Zawieszenie postępowania wstrzymuje bieg terminów przewidzianych w niniejszym dziale.

Rozdział 14

Decyzje

Art. 445. § 1. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej.

§ 2. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

Art. 446. § 1. Gdy postępowanie z jakiejkolwiek przyczyny stało się bezprzedmiotowe, organ podatkowy wydaje decyzję o jego umorzeniu.

§ 2. Organ podatkowy może umorzyć postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na której wniosek postępowanie zostało wszczęte, chyba że sprzeciwiają się temu inne strony lub zagraża to interesowi publicznemu.

Art. 447. § 1. Jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ (organ współdziałający), w tym wyrażenia opinii lub zgody, decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ.

§ 2. Organ podatkowy prowadzący postępowanie, zwracając się do organu współdziałającego, zawiadamia o tym stronę.

§ 3. Organ współdziałający obowiązany jest wydać stanowisko niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia doręczenia wystąpienia o zajęcie stanowiska.

§ 4. Organ współdziałający może w razie potrzeby przeprowadzić postępowanie wyjaśniające.

§ 5. Organ współdziałający zajmuje stanowisko, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

§ 6. W przypadku niewydania stanowiska w terminie określonym w § 3, stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 2 niniejszego działu. O wniesieniu ponaglenia przez stronę organ współdziałający niezwłocznie informuje organ prowadzący postępowanie.

§ 7. Organ prowadzący postępowanie może z urzędu, na wniosek strony lub organu współdziałającego, zarządzić posiedzenie, jeżeli przyczyni się to do przyspieszenia zajęcia stanowiska. Organ prowadzący postępowanie może wezwać stronę na to posiedzenie. Przepisy rozdziału 9 niniejszego działu stosuje się odpowiednio.

§ 8. Zarządzenie posiedzenia nie zwalnia organu współdziałającego z obowiązku rozpatrzenia ponaglenia.

Art. 448. § 1. Decyzja zawiera:

1) oznaczenie organu podatkowego;
2) datę jej wydania;
3) oznaczenie strony;
4) powołanie podstawy prawnej;
5) rozstrzygnięcie;
6) uzasadnienie faktyczne i prawne, z zastrzeżeniem art. 434 § 1;
7) pouczenie, czy i w jakim trybie służy odwołanie lub skarga do sądu administracyjnego oraz o wysokości wpisu od skargi, jeżeli ma charakter stały albo o podstawie do wyliczenia wpisu o charakterze stosunkowym, a także możliwości ubiegania się przez stronę o przyznanie prawa pomocy oraz przesłankach jej udzielania;
8) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego bez wniesienia odwołania oraz o skutkach odrzucenia skargi przez sąd;
9) pouczenie o terminie wykonania obowiązku wynikającego z decyzji;
10) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli decyzja została wydana w postaci elektronicznej - kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty wraz informacją, że decyzja została podpisana w ten sposób.

§ 2. Decyzja w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości, podatku rolnym lub podatku leśnym, w tym w formie łącznego zobowiązania

pieniężnego, sporządzona z wykorzystaniem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej, może zawierać podpis mechanicznie odtworzony osoby upoważnionej do jej wydania lub nadruk imienia i nazwiska wraz ze stanowiskiem służbowym tej osoby zamiast jej podpisu własnoręcznego.

§ 3. Decyzja nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji zawiera również pouczenie o odpowiedzialności karnej przewidzianej w art. 300 § 2 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny.

§ 4. W decyzji wydanej z zastosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści organ podatkowy wskazuje także wymiar dokonany w związku z zastosowaniem tego przepisu lub tych środków.

§ 5. Decyzja organu podatkowego wydana z zastosowaniem art. 33 zawiera ustosunkowanie się do negatywnej opinii Rady.

§ 6. W decyzji organu odwoławczego uchylającej zaskarżoną decyzję w całości i przekazującej sprawę do ponownego rozpatrzenia organ odwoławczy wskazuje, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy.

§ 7. Jeżeli decyzja, o której mowa w § 6, uchylana przez organ odwoławczy zawiera wadę dającą podstawę do wznowienia postępowania lub stwierdzenia jej nieważności, organ odwoławczy stwierdza to w rozstrzygnięciu decyzji. Organ odwoławczy stwierdza jednocześnie, czy strona przyczyniła się do powstania wady stanowiącej przesłankę do wznowienia postępowania.

§ 8. Przepisy odrębne mogą określać także inne elementy, które powinna zawierać decyzja.

§ 9. Uzasadnienie faktyczne decyzji zawiera w szczególności wskazanie faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym dał wiarę, oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności, uzasadnienie prawne zaś zawiera wyjaśnienie podstawy prawnej decyzji z przytoczeniem przepisów prawa.

§ 10. Można odstąpić od uzasadnienia decyzji:

1) gdy uwzględnia ona w całości wniosek strony, chyba że decyzja została wydana na skutek odwołania lub udziela ulgi w spłacie podatku;
2) w sprawach wymienionych w art. 358 § 1 pkt 2 lit. b-d, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu, złożonej informacji lub deklaracji.

Art. 449. § 1. Decyzję doręcza się stronie na piśmie, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Odrębne przepisy wskazują przypadki, gdy decyzja nie podlega doręczeniu.

§ 3. Samorządowe kolegium odwoławcze doręcza decyzję także samorządowemu organowi podatkowemu. Przepisy dotyczące doręczenia pisma stronie stosuje się odpowiednio.

Art. 450. § 1. Organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia.

§ 2. Jeżeli przepisy nie wymagają doręczania decyzji, decyzja wiąże organ podatkowy od chwili jej wydania.

Art. 451. § 1. Strona może, w terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji, wnosić o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji w zakresie:

1) rozstrzygnięcia;
2) pouczenia o prawie odwołania lub prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego;
3) okoliczności, o których mowa w art. 448 § 6.

§ 2. Organ podatkowy pierwszej instancji może w terminie 14 dni od dnia otrzymania decyzji organu odwoławczego, wnosić o uzupełnienie lub sprostowanie tej decyzji w zakresie, o którym mowa w art. 448 § 6, z tym że organ pierwszej instancji nie staje się stroną postępowania. Wniosek doręcza się stronie.

§ 3. Organ podatkowy może z urzędu, w każdym czasie, uzupełnić albo sprostować decyzję w zakresie, o którym mowa w § 1.

§ 4. W przypadku wydania decyzji o uzupełnieniu lub sprostowaniu decyzji termin do wniesienia odwołania lub skargi biegnie od dnia doręczenia tej decyzji.

§ 5. Odmowa uzupełnienia lub sprostowania decyzji następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Przepis § 4 stosuje się odpowiednio.

Art. 452. Nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia.

Art. 453. § 1. Organ podatkowy może, z urzędu lub na wniosek strony, prostować w drodze postanowienia błędy rachunkowe oraz inne oczywiste omyłki w wydanej przez ten organ decyzji.

§ 2. Organ podatkowy, który wydał decyzję, na wniosek strony lub organu egzekucyjnego wyjaśnia, w drodze postanowienia, wątpliwości co do treści decyzji.

§ 3. Na postanowienie w sprawie sprostowania lub wyjaśnienia służy zażalenie.

Rozdział 15

Postanowienia

Art. 454. § 1. W toku postępowania organ podatkowy wydaje postanowienia.

§ 2. Postanowienia dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

Art. 455. § 1. Postanowienie zawiera:

1) oznaczenie organu podatkowego;
2) datę jego wydania;
3) oznaczenie strony albo innych osób biorących udział w postępowaniu;
4) powołanie podstawy prawnej;
5) rozstrzygnięcie;
6) pouczenie, czy i w jakim trybie służy zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz o wysokości wpisu od skargi, jeżeli ma charakter stały albo o podstawie do wyliczenia wpisu o charakterze stosunkowym, a także możliwości ubiegania się przez stronę o przyznanie prawa pomocy oraz przesłankach jej udzielania;
7) pouczenie o terminie wykonania obowiązku wynikającego z postanowienia;
8) podpis osoby upoważnionej, z podaniem jej imienia i nazwiska oraz stanowiska służbowego, a jeżeli postanowienie zostało wydane w postaci elektronicznej - kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty wraz informacją, że postanowienie zostało podpisane w ten sposób.

§ 2. Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne, jeżeli służy na nie zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego oraz gdy wydane zostało na skutek zażalenia na postanowienie.

Art. 456. Postanowienie, na które służy zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego, doręcza się stronie.

Art. 457. Do postanowień stosuje się odpowiednio przepisy art. 446, art. 448 § 3 i § 6–9 oraz art. 449-453, a do postanowień, na które służy zażalenie, oraz postanowień, o których mowa w art. 466 § 1, stosuje się również rozdział 19, 20 i 22 niniejszego działu oraz art. 482, z tym że zamiast decyzji wydaje się postanowienie.

Rozdział 16

Odwołania

Art. 458. § 1. Od decyzji organu podatkowego wydanej w pierwszej instancji służy stronie odwołanie tylko do jednej instancji albo skarga do sądu administracyjnego.

§ 2. Właściwy do rozpatrzenia odwołania jest organ podatkowy wyższego stopnia.

Art. 459. § 1. W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Art. 460. § 1. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, odwołanie od tej decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym.

§ 2. W przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż decyzja, o której mowa w § 1, odwołanie od tej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla zobowiązanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego.

§ 3. Jeżeli nie można ustalić właściwego dyrektora izby administracji skarbowej zgodnie z § 2, odwołanie służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję.

Art. 461. Odwołanie od decyzji organu podatkowego powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie.

Art. 462. § 1. Odwołanie wnosi się do właściwego organu odwoławczego za pośrednictwem organu podatkowego, który wydał decyzję.

§ 2. Odwołanie wnosi się w terminie 30 dni od dnia doręczenia:

1) decyzji stronie;
2) uzasadnienia decyzji, w przypadku, o którym mowa w art. 434 § 2;
3) zawiadomienia, o którym mowa w art. 292 § 1.

Art. 463. § 1. W przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu pierwszej instancji bez składania odwołania od tej decyzji zgodnie z art. 57b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1302,z późn.zm.[12)]), decyzja staje się ostateczna w dniu wniesienia skargi.

§ 2. Przepis § 1 nie ma zastosowania, jeżeli jest więcej niż jedna strona postępowania.

§ 3. W przypadku odrzucenia przez sąd administracyjny skargi, o której mowa w § 1, złożonej w terminie traktuje się skargę jako odwołanie, a termin do wniesienia odwołania uznaje się za zachowany. Termin, o którym mowa w art. 465 § 1, rozpoczyna bieg w dniu otrzymania przez organ pierwszej instancji prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego o odrzuceniu skargi wraz z aktami sprawy.

§ 4. W przypadku odrzucenia skargi, o której mowa w § 1, przez sąd administracyjny decyzja przestaje być ostateczna, a wszczęte postępowanie egzekucyjne ulega zawieszeniu z dniem otrzymania przez organ podatkowy pierwszej instancji informacji o prawomocnym odrzuceniu skargi.

Art. 464. § 1. Jeżeli organ podatkowy, który wydał decyzję uzna, że odwołanie wniesione przez stronę zasługuje na uwzględnienie w całości, wydaje nową decyzję, którą zmienia zaskarżoną decyzję albo ją uchyla i umarza postępowanie.

§ 2. Od nowej decyzji służy stronie odwołanie.

Art. 465. § 1. Organ podatkowy, do którego wpłynęło odwołanie, przekazuje je wraz z aktami sprawy organowi odwoławczemu bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia otrzymania odwołania, chyba że w tym terminie wyda decyzję na podstawie art. 464.

§ 2. Organ podatkowy, przekazując sprawę, jest obowiązany ustosunkować się do przedstawionych zarzutów i poinformować stronę o sposobie ustosunkowania się do nich.

Art. 466. § 1. Organ odwoławczy stwierdza w drodze postanowienia:

1) niedopuszczalność odwołania;
2) uchybienie terminowi do wniesienia odwołania;
3) pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 461.

[12)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1467 i 1629 oraz z 2019 r. poz. 11, 60, 848 i 934.

§ 2. Postanowienia w sprawach, o których mowa w § 1 pkt 1 i 3, są ostateczne, zaś na postanowienie wymienione w § 1 pkt 2 służy zażalenie.

Art. 467. § 1. Podstawą ustaleń faktycznych w postępowaniu odwoławczym w zakresie mającym istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy powinien być materiał dowodowy zgromadzony przez organ pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 469 § 3.

§ 2. Organ odwoławczy może przeprowadzić, na wniosek strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów zebranych w sprawie przez organ, który wydał decyzję, albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania temu organowi.

Art. 468. § 1. Strona może cofnąć odwołanie przed wydaniem decyzji przez organ odwoławczy.

§ 2. Organ odwoławczy odmawia uwzględnienia cofnięcia odwołania, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo pozostawienia w mocy decyzji zawierającej wady, które stanowią podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji lub stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania w innych przypadkach niż uzasadniające wznowienie postępowania wyłącznie na wniosek strony.

Art. 469. § 1. Organ odwoławczy wydaje decyzję, w której:

1) utrzymuje w mocy decyzję organu pierwszej instancji albo
2) uchyla decyzję organu pierwszej instancji:
   a) w całości albo w części – i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub uchylając tę decyzję – umarza postępowanie w sprawie,
   b) w całości i przekazuje sprawę do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów o właściwości, albo
3) umarza postępowanie odwoławcze.

§ 2. Organ odwoławczy uchyla zaskarżoną decyzję w całości i przekazuje sprawę do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji, gdy decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2, po upływie terminu przedawnienia wymiaru, organ odwoławczy przeprowadza postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy. Jeżeli przyczyni się to do przyspieszenia postępowania, organ

odwoławczy może zlecić przeprowadzenie określonych czynności postępowania wyjaśniającego organowi, który wydał decyzję.

§ 4. Samorządowe kolegium odwoławcze jest uprawnione do wydania decyzji uchylającej i rozstrzygającej sprawę co do istoty jedynie w przypadku, gdy przepisy prawa nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji. W pozostałych przypadkach samorządowe kolegium odwoławcze uwzględniając odwołanie, ogranicza się do uchylenia zaskarżonej decyzji.

Art. 470. § 1. Organ odwoławczy, a także organ podatkowy, którego decyzja została uchylona, ponownie rozpatrując sprawę, nie mogą wydać decyzji na niekorzyść strony.

§ 2. W przypadku gdy decyzja zawierała wady, które stanowią podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji lub stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania uzasadniających wznowienie postępowania z urzędu, przepisu § 1 nie stosuje się.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 2, gdy po przedawnieniu wymiaru wydano decyzję, w której orzeczono co do istoty sprawy, a decyzja organu pierwszej instancji zawierała wady, które stanowią podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji lub stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania, o których mowa w art. 488 § 1:

1) pkt 1–4 i 6–12 lub
2) pkt 5 – jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło bez winy strony

– zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z zaskarżonej decyzji.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio do innych decyzji.

§ 5. Organ podatkowy określa w wydawanej decyzji także wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 3, a w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem zwraca nadpłatę.

§ 6. W zakresie objętym zwolnieniem, o którym mowa w § 3, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się, nie nalicza się odsetek za zwłokę oraz nie ustala się dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Art. 471. Organ odwoławczy zwraca akta sprawy organowi pierwszej instancji niezwłocznie po upływie terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 472. W sprawach nieuregulowanych w art. 458–471 w postępowaniu przed organami odwoławczymi mają odpowiednie zastosowanie przepisy o postępowaniu przed organami pierwszej instancji.

Rozdział 17

Zażalenia

Art. 473. § 1. Na wydane w toku postępowania postanowienie służy zażalenie, gdy ustawa tak stanowi.

§ 2. Zażalenie wnosi się w terminie 14 dni od dnia doręczenia:

1) postanowienia stronie;
2) zawiadomienia, o którym mowa w art. 292 § 1.

Art. 474. Postanowienie, na które nie służy zażalenie, strona może zaskarżyć tylko w odwołaniu od decyzji.

Art. 475. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale do zażaleń przepisy dotyczące odwołań stosuje się odpowiednio.

Rozdział 18

Wykonanie decyzji

Art. 476. Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

Art. 477. § 1. Decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, gdy:

1) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych lub
2) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia, lub
3) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się, jeżeli organ podatkowy uprawdopodobni, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane.

§ 3. Rygor natychmiastowej wykonalności decyzji nadawany jest przez organ podatkowy pierwszej instancji w drodze postanowienia, na które służy zażalenie. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje wykonania decyzji.

§ 4. Postanowienie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności może być wydane już w chwili wydania decyzji nieostatecznej i doręczone wraz z tą decyzją.

§ 5. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie skraca terminu płatności wynikającego z decyzji lub przepisu prawa.

Art. 478. Decyzja o zabezpieczeniu ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa, chyba że przyjęto zabezpieczenie, o którym mowa w art. 733 § 2.

Art. 479. Nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji:

1) wymiarowej, w zakresie objętym wnioskiem, o którym mowa w art. 576 § 3;
2) wydanej z zastosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści;
3) jeżeli zawieszono postępowanie odwoławcze dotyczące tej decyzji na podstawie art. 438 –440.

Art. 480. Decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie.

Art. 481. § 1. W przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję ostateczną organ podatkowy pierwszej instancji wstrzymuje wykonanie tej decyzji, w całości albo w części, do chwili uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego:

1) na wniosek strony – po przyjęciu zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, o którym mowa w art. 733 § 2 – do wysokości zabezpieczenia i na czas jego trwania;
2) z urzędu – po prawomocnym wpisie hipoteki przymusowej lub wpisie zastawu skarbowego korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia, które zabezpieczają wykonanie zobowiązania wynikającego z decyzji wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości odpowiadającej wartości przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

§ 2. Organ, na którego decyzję ostateczną wniesiono skargę do sądu administracyjnego, z urzędu lub na wniosek strony może wstrzymać wykonanie tej decyzji, w całości albo w części, do chwili uprawomocnienia się orzeczenia sądu, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylenia albo stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków.

§ 3. Wniosek, o którym mowa w § 1 pkt 1, podlega załatwieniu bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 14 dni od dnia wpływu wniosku do właściwego organu. Niezałatwienie wniosku w tym terminie powoduje wstrzymanie wykonania decyzji do czasu doręczenia postanowienia w sprawie przyjęcia zabezpieczenia, chyba że przyczyny niezałatwienia wniosku w terminie zostały spowodowane przez stronę.

§ 4. W sprawach nieuregulowanych w § 1 i 2 przepisy działu IV rozdziału 10 oddziału 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 482. Organ podatkowy, właściwy w sprawie wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji, wstrzymuje, w toku tego postępowania, z urzędu lub na wniosek strony wykonanie decyzji ostatecznej, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Art. 483. W sprawie wstrzymania wykonania decyzji wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 484. Strona ma prawo dobrowolnie wykonać decyzję.

Art. 485. Wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę.

Art. 486. Ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie stanowi wykonania decyzji.

Art. 487. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do wykonania postanowień.

Rozdział 19

Wznowienie postępowania

Art. 488. § 1. W sprawie zakończonej decyzją ostateczną wznawia się postępowanie, jeżeli:

1) dowody, na których podstawie ustalono istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, okazały się fałszywe;
2) decyzja została wydana w wyniku przestępstwa;
3) decyzja została wydana przez pracownika lub organ podatkowy, który podlega wyłączeniu;
4) strona nie z własnej winy nie brała udziału w postępowaniu;

5) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu wydania decyzji nieznane organowi, który wydał decyzję;
6) wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, nieznane organowi, który wydał decyzję, wskazujące na wystąpienie unikania opodatkowania w rozumieniu art. 33 lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, lub możliwość zastosowania środków ograniczających umowne korzyści;
7) decyzja została wydana bez uzyskania wymaganego prawem stanowiska innego organu;
8) decyzja została wydana na podstawie innej decyzji lub orzeczenia sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, których wygaśnięcie stwierdzono lub stwierdzono ich nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji;
9) decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny albo na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem;
10) ratyfikowana umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania lub inna ratyfikowana umowa międzynarodowa, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;
11) wynik zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, ma wpływ na treść wydanej decyzji;
12) orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji;
13) weszły w życie przepisy prawa krajowego usuwające niezgodność przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej mające wpływ na treść wydanej decyzji;
14) uprawnienia określone w art. 601 § 1 mają wpływ na treść decyzji.

§ 2. Jeżeli sfałszowanie dowodu lub popełnienie przestępstwa jest oczywiste, a wznowienie postępowania jest niezbędne w celu ochrony interesu publicznego, postępowanie z przyczyn określonych w § 1 pkt 1 lub 2 może być wznowione również przed wydaniem przez sąd orzeczenia stwierdzającego sfałszowanie dowodu lub popełnienie przestępstwa.

§ 3. Z przyczyn określonych w § 1 pkt 1 i 2 można wznowić postępowanie również w przypadku, gdy postępowanie przed sądem nie może być wszczęte na skutek upływu czasu lub z innych przyczyn, określonych w przepisach prawa.

§ 4. Przepis § 1 pkt 8 stosuje się odpowiednio do:

1) zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia;
2) decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej wydanej na podstawie decyzji wymiarowej zobowiązanego, która stała się nieostateczną, w przypadku, o którym mowa w art. 463 § 4.

Art. 489. § 1. Wznowienie postępowania następuje z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Wznowienie postępowania z przyczyny, o której mowa w art. 488 § 1:

1) pkt 4 – następuje wyłącznie na wniosek strony złożony w terminie miesiąca od dnia, w którym strona dowiedziała się o decyzji;
2) pkt 9, 12 i 13 – następuje wyłącznie na wniosek strony;
3) pkt 10 – następuje wyłącznie na wniosek strony złożony w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej;
4) pkt 14 – następuje wyłącznie na wniosek strony złożony w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia określonego w art. 601 § 2.

§ 3. Wznowienie postępowania następuje na wniosek strony złożony w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, jeżeli:

1) okres od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej do dnia upływu terminu przedawnienia poboru jest krótszy niż 3 miesiące lub
2) wejście w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacja sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej nastąpiły po upływie terminu przedawnienia poboru.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio w przypadku:

1) wejścia w życie przepisów prawa krajowego usuwających niezgodność przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej;

2) stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem.

§ 5. Wniosek o wznowienie postępowania powinien spełniać wymagania określone w art. 366 § 2, oraz wskazywać przesłankę wznowienia, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie, jeżeli strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje.

Art. 490. § 1. Organ odmawia wznowienia postępowania, w szczególności jeżeli:

1) wniosek został złożony po upływie terminu przedawnienia poboru;
2) sąd administracyjny oddalił skargę, a wskazana we wniosku przesłanka wznowienia stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu.

§ 2. W zakresie wszczęcia postępowania z urzędu, przepis § 1 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W sprawie odmowy wznowienia postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 491. § 1. Organ wyższego stopnia wznawia postępowanie i wyznacza organ właściwy do prowadzenia wznowionego postępowania, jeżeli przyczyną wznowienia postępowania jest działanie organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wznawia postępowanie, jeżeli wydał decyzję w ostatniej instancji.

§ 2. W sprawie, o której mowa w § 1, wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 492. § 1. Właściwym w sprawie wznowienia postępowania jest:

1) organ, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji;
2) organ wyznaczony zgodnie z art. 491;
3) minister właściwy do spraw finansów publicznych, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej, naczelnik urzędu celno-skarbowego lub samorządowe kolegium odwoławcze, jeżeli decyzja w ostatniej instancji została wydana przez ten organ.

§ 2. Jeżeli w wyniku wznowienia postępowania wystąpią okoliczności wskazujące na zasadność wydania decyzji z zastosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści w przypadku określonym w art. 493 § 1 pkt 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przejąć do dalszego prowadzenia wznowione postępowanie. Przepisy działu IV rozdziału 4 oddziału 1 stosuje się odpowiednio.

Art. 493. § 1. Organ podatkowy:

1) uchyla w całości albo w części decyzję dotychczasową, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek wznowienia i w tym zakresie orzeka co do istoty sprawy lub umarza postępowanie w sprawie;
2) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości albo w części, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek wznowienia;
3) odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości albo w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek wznowienia, lecz w wyniku uchylenia mogłaby zostać wydana wyłącznie decyzja rozstrzygająca istotę sprawy tak samo jak decyzja dotychczasowa;
4) umarza postępowanie, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek wznowienia, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminu przedawnienia poboru – w przypadku wznowienia postępowania z urzędu.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3 i 4, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek wznowienia oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające uchylenie decyzji.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, gdy po upływie terminu przedawnienia wymiaru wydano decyzję, w której orzeczono co do istoty sprawy, a przy wydaniu decyzji dotychczasowej stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania, o których mowa w art. 488 § 1:

1) pkt 1–4 i 7–13,
2) pkt 5, jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło bez winy strony

– zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku, w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z decyzji dotychczasowej; przepisy art. 470 § 5 i 6 stosuje się odpowiednio.

Rozdział 20

Stwierdzenie nieważności decyzji

Art. 494. Organ podatkowy stwierdza, w całości albo w części, nieważność decyzji ostatecznej, która:

1) została wydana z oczywistym naruszeniem przepisów o właściwości;
2) została wydana bez podstawy prawnej;
3) została wydana z rażącym naruszeniem prawa;
4) dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną;

5) została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie.

Art. 495. § 1. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji wszczyna się z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji powinien spełniać wymagania określone w art. 366 § 2 oraz wskazywać przesłankę stwierdzenia nieważności, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie, jeżeli strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje.

Art. 496. § 1. Organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej w szczególności, jeżeli:

1) wniosek został złożony po upływie terminu przedawnienia poboru lub
2) sąd administracyjny oddalił skargę, chyba że wniosek oparty jest na art. 494 pkt 4.

§ 2. W zakresie wszczęcia postępowania z urzędu, przepis § 1 stosuje się odpowiednio.

§ 3. W sprawie odmowy wszczęcia postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 497. Właściwym w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest:

1) organ wyższego stopnia;
2) minister właściwy do spraw finansów publicznych, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektor izby administracji skarbowej lub samorządowe kolegium odwoławcze, jeżeli decyzja została wydana przez ten organ;
3) Szef Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli decyzja została wydana przez dyrektora izby administracji skarbowej, z tym że w tym przypadku postępowanie może być wszczęte wyłącznie z urzędu.

Art. 498. § 1. Organ podatkowy:

1) stwierdza nieważność decyzji dotychczasowej, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek stwierdzenia nieważności;
2) odmawia stwierdzenia nieważności decyzji dotychczasowej, jeżeli nie stwierdzi istnienia przesłanek stwierdzenia nieważności;
3) umarza postępowanie, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek stwierdzenia nieważności, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminu przedawnienia poboru – w przypadku wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, organ podatkowy w rozstrzygnięciu stwierdza istnienie przesłanek stwierdzenia nieważności oraz wskazuje okoliczności uniemożliwiające stwierdzenie nieważności decyzji.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1, gdy w wyniku stwierdzenia nieważności decyzji, po upływie terminu przedawnienia wymiaru wydano decyzję, w której orzeczono co do istoty sprawy, zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z decyzji dotychczasowej. Przepisy art. 470 § 5 i 6 stosuje się odpowiednio.

Rozdział 21

Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej

Art. 499. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony.

Art. 500. § 1. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu albo zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony.

§ 2. Organ nie może wydać decyzji na niekorzyść strony.

Art. 501. § 1. Przepisów art. 499 i art. 500 nie stosuje się do decyzji wymiarowych.

§ 2. Uprawnienie, o którym mowa w art. 499 i art. 500, nie przysługuje samorządowemu kolegium odwoławczemu.

Art. 502. Decyzja ostateczna ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego może być zmieniona, z urzędu lub na wniosek strony, jeżeli po jej wydaniu nastąpiła zmiana okoliczności mających wpływ na jej treść. Przepis stosuje się odpowiednio do decyzji umarzającej postępowanie w przypadku, o którym mowa w art. 361.

Art. 503. Decyzja ostateczna może być uchylona, jeżeli została ona wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności, a strona nie dopełniła ich w wyznaczonym terminie.

Art. 504. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, na wniosek Rzecznika Praw Podatnika złożony za zgodą podatnika, może uchylić lub zmienić w niezbędnym zakresie każdą decyzję ostateczną, jeżeli w inny sposób nie można usunąć stanu zagrażającego szczególnie ważnemu interesowi zobowiązanego. Przepis art. 482 stosuje się odpowiednio.

Art. 505. § 1. Postępowanie podatkowe w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej wszczyna się z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru.

§ 2. Postępowanie podatkowe w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, w przypadku, o którym mowa w art. 502 lub art. 503, wszczyna się z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia wymiaru.

§ 3. Umorzenie postępowania z powodu upływu terminu przedawnienia poboru dotyczy tylko postępowania wszczętego z urzędu.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w art. 502, gdy zmieniono decyzję po upływie terminu przedawnienia wymiaru, zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku, w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające z tej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z decyzji dotychczasowej. Przepisy art. 470 § 5 i 6 stosuje się odpowiednio.

Art. 506. Organem właściwym w sprawie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej jest organ, który wydał tę decyzję.

Rozdział 22

Wygaśnięcie decyzji

Art. 507. § 1. Organ podatkowy, który wydał decyzję, stwierdza jej wygaśnięcie, w całości albo w części, jeżeli:

1) stała się bezprzedmiotowa;
2) została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonego warunku, a strona nie dopełniła tego warunku;
3) strona nie dopełniła przewidzianych w tej decyzji lub w przepisach prawa podatkowego warunków uprawniających do skorzystania z ulg.

§ 2. Organ podatkowy drugiej instancji, który stwierdził wygaśnięcie własnej decyzji, stwierdza także wygaśnięcie decyzji organu pierwszej instancji.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 3, decyzja stwierdzająca wygaśnięcie decyzji wywołuje skutki prawne od dnia doręczenia decyzji, której wygaśnięcie się stwierdza.

Art. 508. Postępowanie podatkowe w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji wszczyna się z urzędu lub na wniosek strony złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru.

Rozdział 23

Kary porządkowe

Art. 509. § 1. Strona, pełnomocnik strony, świadek lub biegły, którzy mimo prawidłowego wezwania organu podatkowego, bezzasadnie:

1) nie stawili się osobiście, mimo że byli do tego obowiązani, lub
2) odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień, zeznań, wydania opinii, okazania przedmiotu oględzin, przedłożenia tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej lub innego dowodu będącego w ich posiadaniu albo udziału w innej czynności, do której dokonania wezwał organ podatkowy, lub
3) odmówili okazania lub nie przedstawili w wyznaczonym terminie dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, w tym ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach, lub
4) bez zezwolenia tego organu opuścili miejsce przeprowadzenia czynności przed jej zakończeniem

– mogą zostać ukarani karą porządkową do 3 000 zł.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2 i 3, jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, organ podatkowy może zamiast osoby wskazanej w § 1 ukarać karą porządkową osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowym reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio.

§ 3. Przepis § 1 stosuje się również do:

1) osób posiadających przedmiot oględzin, które odmawiają jego okazania;
2) uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie pomimo wcześniejszego wezwania przez kierującego rozprawą do zaprzestania takiego zachowania;
3) osób, którym podatnik zlecił prowadzenie lub przechowanie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach, jeżeli osoby te odmówią okazania lub nie przedstawią w wyznaczonym terminie ksiąg podatkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach;
4) osób, organów administracji publicznej lub instytucji wezwanych na podstawie art. 776.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 3 pkt 4, jeżeli wezwana była osoba prawna lub inna jednostka organizacyjna, ukaraniu podlega jej kierownik lub pracownik, którego obowiązkiem było uczynić zadość wezwaniu.

§ 5. Kary porządkowej nie nakłada się, jeżeli dokonanie czynności jest uzależnione od wyrażenia zgody przez stronę lub innego uczestnika postępowania, a zgoda taka nie została wyrażona.

Art. 510. § 1. W sprawie kary porządkowej właściwy jest organ podatkowy, który prowadzi lub prowadził postępowanie, w którym wystąpiły okoliczności, o których mowa w art. 509.

§ 2. W sprawie kary porządkowej rozstrzyga się w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 3. Termin płatności kary porządkowej wynosi 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o nałożeniu kary.

§ 4. Nałożenie kary porządkowej nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka, biegłego lub osób wymienionych w art. 509 § 3, środków przymusu przewidzianych w przepisach odrębnych.

Art. 511. § 1. Organ podatkowy przy nakładaniu kary porządkowej i określaniu jej wysokości bierze pod uwagę w szczególności:

1) wagę, czas trwania i skutki niezgodnego z prawem zachowania;
2) okoliczności, w których doszło do niezgodnego z prawem zachowania;
3) stopień zawinienia strony;
4) działania podjęte przez stronę w celu usunięcia skutków niezgodnego z prawem zachowania;
5) sytuację majątkową karanej osoby fizycznej.

§ 2. Kary porządkowej nie nakłada się, jeżeli do niezgodnego z prawem zachowania doszło na skutek klęski żywiołowej, działania siły wyższej, wypadku losowego lub innej ważnej przyczyny, których strona nie mogła przewidzieć, ani którym nie mogła zapobiec.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do osób innych niż strona, o których mowa w art. 509.

Art. 512. § 1. Po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym upłynął termin na dokonanie czynności lub miało miejsce zdarzenie, o którym mowa w art. 509, doręczenie postanowienia organu pierwszej instancji o nałożeniu kary porządkowej nie wywołuje skutków

prawnych, chyba że zostało ono wydane w wyniku uchylenia wcześniejszego postanowienia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia.

§ 2. Termin przedawnienia poboru kary porządkowej wynosi 1 rok od dnia, w którym postanowienie w sprawie kary stało się ostateczne.

§ 3. Do kar porządkowych przepisy rozdziału 8 działu II stosuje się odpowiednio.

§ 4. Kary porządkowe podlegają ściągnięciu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Rozdział 24

Koszty postępowania

Art. 513. § 1. Jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, koszty postępowania ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina reprezentowane przez organ podatkowy, przed którym toczy się postępowanie.

§ 2. Koszty ustanowienia i działania adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego, ustanowionego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina reprezentowane przez organ podatkowy, który zwracał się o ustanowienie tego pełnomocnika.

Art. 514. § 1. Do kosztów postępowania zalicza się koszty:

1) podróży, wynagrodzenie oraz inne należności świadków, biegłych i tłumaczy, ustalone zgodnie z przepisami zawartymi w tytule III dziale 2 ustawy z dnia 28 lipca 2005 r. o kosztach sądowych w sprawach cywilnych (Dz. U. z 2019 r. poz. 785);
2) wynagrodzenia oraz innych wydatków mediatorów związane z prowadzeniem mediacji;
3) wymienione w pkt 1, związane z osobistym stawiennictwem strony, jeżeli postępowanie zostało wszczęte z urzędu albo, gdy strona została błędnie wezwana do stawienia się;
4) 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 niewłaściwy miejscowo lub wyznaczony na podstawie art. 81, ustalone zgodnie z przepisami, o których mowa w pkt 1;
5) 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 jest prowadzone w sprawie, o której mowa w art. 594 § 1, ustalone zgodnie z przepisami, o których mowa w pkt 1;

6) oględzin;

7) doręczenia pism;

8) tłumaczenia na język polski dokumentacji przedłożonej przez stronę;

9) sporządzania kopii akt sprawy, zapisu dźwięku lub obrazu lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy, uwierzytelnienia kopii akt sprawy lub kopii zapisu dźwięku lub obrazu.

§ 2. Organ podatkowy może zaliczyć do kosztów postępowania również inne wydatki bezpośrednio związane z rozstrzygnięciem sprawy.

Art. 515. § 1. Organ podatkowy zwraca koszty postępowania, o których mowa w art. 514 § 1 pkt 1–5, na wniosek.

§ 2. Wniosek o zwrot poniesionych kosztów podróży należy zgłosić organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie, przed wydaniem decyzji w sprawie, pod rygorem utraty roszczenia.

Art. 516. Stronę obciążają koszty:

1) które zostały poniesione w związku z dokonaniem czynności w jej interesie albo na jej wniosek, a nie wynikają z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie;

2) stawiennictwa uczestników postępowania na rozprawę, która nie odbyła się w wyniku nieusprawiedliwionego niestawiennictwa strony, która złożyła wniosek o przeprowadzenie rozprawy;

3) tłumaczenia na język polski dokumentacji przedłożonej przez stronę;

4) sporządzania kopii akt sprawy, zapisu dźwięku lub obrazu lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy, uwierzytelnienia kopii akt sprawy lub kopii zapisu dźwięku lub obrazu, w wysokości odpowiadającej rzeczywistym kosztom sporządzenia i przekazania tych kopii;

5) przewidziane w przepisach odrębnych;

6) powstałe z jej winy, a w szczególności koszty:

   a) o których mowa w art. 517,

   b) wynikłe wskutek zatajenia lub nieprzedstawienia dowodu w wyznaczonym terminie,

   c) wynikłe wskutek złożenia wyjaśnień lub zeznań niezgodnych z prawdą;

7) mediacji – w połowie.

Art. 517. § 1. Osobę, która przez niewykonanie obowiązków, o których mowa w art. 509 § 1, spowodowała dodatkowe koszty postępowania, można obciążyć tymi kosztami.

§ 2. Jeżeli dodatkowe koszty spowodowała więcej niż jedna osoba i nie można wyodrębnić zakresu odpowiedzialności, osoby te odpowiadają solidarnie.

§ 3. Przepisów § 1 i 2 nie stosuje się w razie uchylenia kary porządkowej.

Art. 518. § 1. Organ podatkowy, przed którym toczyło się lub toczy postępowanie w danej instancji, ustala wysokość kosztów postępowania, które obowiązana jest ponieść strona lub osoba, o której mowa w art. 517.

§ 2. W uzasadnionych przypadkach, w szczególności gdy strona żąda dokonania czynności, która nie wynika z ustawowego obowiązku organu prowadzącego postępowanie, wiążącej się z kosztami przekraczającymi kwotę 5 000 zł, organ podatkowy może ustalić zaliczkę na poczet kosztów postępowania, którą obowiązana jest zapłacić strona przed dokonaniem tej czynności.

§ 3. Nie ustala się kosztów postępowania w sprawie, gdy ich wysokość nie przekracza 50 zł, a w przypadku kosztów określonych w art. 516 pkt 4, gdy ich wysokość nie przekracza 5 zł.

§ 4. Jeżeli w mediacji uczestniczyła więcej niż jedna strona, strony te odpowiadają solidarnie za połowę kosztów mediacji.

Art. 519. W sprawie kosztów postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 520. § 1. Po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym zakończono postępowanie w danej instancji, doręczenie postanowienia o ustaleniu kosztów postępowania nie wywołuje skutków prawnych, chyba że zostało ono wydane w wyniku uchylenia wcześniejszego postanowienia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia.

§ 2. Przepisy art. 512 § 2-4 stosuje się odpowiednio.

Art. 521. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wysokość opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów, jak również wysokość opłaty za sporządzenie lub uwierzytelnienie kopii zapisu obrazu lub dźwięku, mając na uwadze szacunkowe nakłady pracy z tym związane oraz koszty wykorzystanych materiałów.

DZIAŁ IV

Postępowania szczególne

Rozdział 1

Identyfikacja i ewidencja podatników

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 522. § 1. Obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają podatnicy, płatnicy oraz inne podmioty, jeżeli odrębne ustawy tak stanowią.

§ 2. Obowiązkowi ewidencyjnemu nie podlegają podatnicy, którzy uzyskali numer identyfikacyjny na podstawie art. 132 ust. 5 oraz art. 134a ust. 4 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

§ 3. Do płatników i innych podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu stosuje się odpowiednio przepisy niniejszego rozdziału dotyczące podatników.

Art. 523. § 1. Identyfikatorem podatkowym jest:

1) numer PESEL – w przypadku podatników będących osobami fizycznymi objętymi rejestrem PESEL nieprowadzących działalności gospodarczej lub niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług;
2) numer identyfikacji podatkowej (NIP) – w przypadku pozostałych podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu.

§ 2. NIP nie może mieć ukrytego lub jawnego charakteru znaczącego, określającego pewne cechy podatnika.

Art. 524. § 1. W związku z przetwarzaniem danych osobowych w celu nadania NIP wykonanie obowiązku, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, następuje przez udostępnienie informacji, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2, tego rozporządzenia w miejscu publicznie dostępnym w siedzibie organu lub w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej tego organu lub urzędu obsługującego ten organ oraz na jego stronie internetowej. W takim przypadku, pozyskując dane osobowe, organ przekazuje osobie, której dane dotyczą, informacje o sposobie wykonania tego obowiązku.

§ 2. Organy, o których mowa w art. 544, mogą upoważniać do przetwarzania danych osobowych osoby zatrudnione lub pełniące służbę w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań powierzonych tym

osobom. Upoważnienie jest wydawane w formie pisemnej w drodze imiennego upoważnienia, upoważnienia stanowiskowego lub aktu wewnętrznego, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Organy te prowadzą rejestr osób upoważnionych do przetwarzania danych osobowych.

§ 3. Dane osobowe przetwarzane przez organy, o których mowa w art. 544, podlegają zabezpieczeniom zapobiegającym nadużyciom lub niezgodnemu z prawem dostępowi lub przekazywaniu polegającym co najmniej na:

1) dopuszczeniu przez administratora danych do przetwarzania danych osobowych wyłącznie osób do tego uprawnionych;
2) pisemnym zobowiązaniu osób upoważnionych do przetwarzania danych osobowych do zachowania ich w tajemnicy;
3) testowaniu i doskonaleniu stosowanych środków technicznych i organizacyjnych;
4) zapewnieniu bezpiecznej komunikacji w sieciach teleinformatycznych, w szczególności przez pozyskiwanie i przekazywanie danych osobowych podmiotom zewnętrznym z wykorzystaniem technik kryptograficznych;
5) zapewnieniu ochrony przed nieuprawnionym dostępem do CRP KEP;
6) zapewnieniu integralności danych w CRP KEP;
7) określeniu zasad bezpieczeństwa przetwarzanych danych osobowych.

Oddział 2

Postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej

Art. 525. § 1. Podatnicy są obowiązani do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego albo organu właściwego na podstawie odrębnych przepisów.

§ 2. Zgłoszenia identyfikacyjnego nie dokonują podatnicy będący osobami fizycznymi:

1) objętymi ewidencją PESEL nieprowadzący działalności gospodarczej, lub
2) niebędący zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług.

§ 3. Podatnicy wykonujący działalność, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, mogą dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego, chyba że odrębne przepisy przewidują obowiązek dokonania takiego zgłoszenia.

§ 4. Zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się jednokrotnie, bez względu na rodzaj oraz liczbę opłacanych przez podatnika podatków, formę opodatkowania, liczbę oraz rodzaje prowadzonej działalności gospodarczej oraz liczbę prowadzonych przedsiębiorstw.

Art. 526. § 1. Zgłoszenie identyfikacyjne podatnika będącego osobą fizyczną zawiera nazwisko, imię lub imiona, imiona rodziców, datę i miejsce urodzenia, płeć, nazwisko rodowe,

obywatelstwo lub obywatelstwa, adres miejsca zamieszkania, adres miejsca zameldowania na pobyt stały lub czasowy, rodzaj, serię i numer dowodu tożsamości oraz numer PESEL – w przypadku takiej osoby objętej tym rejestrem, oraz dane kontaktowe.

§ 2. Zgłoszenie identyfikacyjne podatnika będącego osobą fizyczną wykonującą działalność gospodarczą zawiera dane, o których mowa w § 1, a także nazwę (firmę), adres stałego miejsca wykonywania działalności gospodarczej, o ile takie miejsce posiada, adresy dodatkowych miejsc wykonywania działalności, o ile takie miejsca posiada, numer identyfikacyjny REGON, o ile został nadany, organ ewidencyjny, wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej oraz przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych.

Art. 527. § 1. Zgłoszenie identyfikacyjne podatnika wpisanego do Krajowego Rejestru Sądowego zawiera dane:

1) objęte treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym, z wyłączeniem rejestru dłużników niewypłacalnych, przekazywane automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej;
2) uzupełniające: skróconą nazwę (firmę), wykaz rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe, a w przypadku osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych – dane dotyczące poszczególnych wspólników, w tym ich identyfikatory podatkowe.

§ 2. Podatnik wpisany do Krajowego Rejestru Sądowego dokonuje zgłoszenia identyfikacyjnego wyłącznie w zakresie danych uzupełniających określonych w § 1 pkt 2, w terminie 21 dni od dnia dokonania wpisu podmiotu do Krajowego Rejestru Sądowego.

§ 3. Zgłoszenie identyfikacyjne podatnika niebędącego osobą fizyczną zawiera: pełną i skróconą nazwę (firmę), formę organizacyjno-prawną, adres siedziby, numer identyfikacyjny REGON, organ rejestrowy lub ewidencyjny i numer nadany przez ten organ, wykaz rachunków

bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, adresy miejsc prowadzenia działalności, dane prowadzącego dokumentację rachunkową, w tym jego NIP, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, przedmiot wykonywanej działalności określony według obowiązujących standardów klasyfikacyjnych oraz dane kontaktowe, a ponadto:

1) w przypadku zakładów (oddziałów) osób prawnych oraz innych wyodrębnionych jednostek wewnętrznych będących podatnikami – NIP oraz inne dane dotyczące jednostki macierzystej;
2) w przypadku spółek cywilnych, osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych – dane dotyczące wspólników, w tym również identyfikator podatkowy poszczególnych wspólników;
3) w przypadku podatkowych grup kapitałowych – dane dotyczące spółek wchodzących w skład grupy, w tym również NIP nadane tym spółkom.

Art. 528. Zgłoszenie identyfikacyjne podatnika będącego użytkownikiem portalu podatkowego, podatnika będącego zarejestrowanym użytkownikiem konta ePUAP oraz przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorcy, zawiera również adres elektroniczny.

Art. 529. § 1. W przypadku dokonywania zgłoszenia identyfikacyjnego przez pełnomocnika lub kuratora sądowego do zgłoszenia dołącza się uwierzytelnioną lub poświadczoną urzędowo kopię pełnomocnictwa szczególnego, postanowienia sądu, albo urzędowe potwierdzenie odbioru pełnomocnictwa szczególnego.

§ 2. W przypadku udzielenia pełnomocnictwa szczególnego wyłącznie do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego do zgłoszenia dołącza się oryginał pełnomocnictwa szczególnego lub urzędowe potwierdzenie odbioru.

§ 3. Do zgłoszeń identyfikacyjnych oraz zgłoszeń aktualizacyjnych podatników będących osobami fizycznymi wykonującymi działalność gospodarczą objętych wpisem do CEIDG stosuje się formularz wniosku o wpis do CEIDG, zgodnie z ustawą z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej i Punkcie Informacji dla Przedsiębiorcy (Dz. U. poz. 647, 1544, 1629 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 60 i 730).

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory zgłoszeń identyfikacyjnych i zgłoszeń aktualizacyjnych oraz zgłoszeń w zakresie danych uzupełniających, o których mowa w art. 527 § 1 pkt 2, oraz danych uzupełniających, o których mowa w art. 42 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej i w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, z wyjątkiem zgłoszeń osób fizycznych będących przedsiębiorcami, biorąc pod uwagę kompletność przekazywanych danych niezbędnych do ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, konieczność przekazywania danych uzupełniających do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej oraz Centralnego Rejestru Płatników Składek.

Art. 530. § 1. Podatnik będący osobą fizyczną rozpoczynający działalność gospodarczą w ramach wniosku o wpis do CEIDG składa zgłoszenie identyfikacyjne albo aktualizacyjne.

§ 2. W przypadku określonym w § 1 podatnicy wykonujący działalność gospodarczą, zgodnie z art. 538 § 1, są obowiązani dokonać zgłoszenia aktualizacyjnego w celu uzupełnienia danych, w szczególności wykazu rachunków bankowych lub imiennych rachunków w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, z wyjątkiem rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Art. 531. § 1. Podatnik podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowego jest obowiązany dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego przed dniem dokonania pierwszej czynności podlegającej opodatkowaniu jednym z tych podatków, z tym że osoba fizyczna jest obowiązana dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego tylko w przypadku dokonywania zgłoszenia rejestracyjnego, o którym mowa w art. 96 ust. 1 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług oraz w art. 16 ust. 1 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2019 r. poz. 864). Zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się niezależnie od zgłoszenia rejestracyjnego.

§ 2. Podatnik, z wyłączeniem osoby fizycznej objętej rejestrem PESEL nieprowadzącej działalności gospodarczej lub niebędącej zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, oraz płatnik podatku podlegający obowiązkowi ewidencyjnemu są obowiązani dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego nie później niż w terminie przewidzianym do złożenia pierwszej deklaracji albo wraz z dokonaniem pierwszej wpłaty podatku.

§ 3. Obowiązek, o którym mowa w § 2, dotyczy również podatnika, który nie posiada identyfikatora podatkowego, a uzyskał przychody na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ze

stosunku pracy, umowy zlecenia, umowy o dzieło lub innej umowy o podobnym charakterze, a także z działalności wykonywanej osobiście.

§ 4. Obowiązek, o którym mowa w § 3, może być wykonany za pośrednictwem płatnika.

Art. 532. W przypadku gdy z przepisów prawa podatkowego wynikają różne terminy dokonania czynności, o których mowa w art. 531, zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się jeden raz, w terminie najwcześniejszym.

Art. 533. § 1. Nadanie NIP następuje przy użyciu CRP KEP, po dokonaniu zgłoszenia identyfikacyjnego.

§ 2. Nadanie NIP podatnikowi wpisanemu do Krajowego Rejestru Sądowego następuje automatycznie, bezpośrednio po zamieszczeniu w CRP KEP za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej danych przekazanych z Krajowego Rejestru Sądowego, a w przypadku oddziału przedsiębiorcy zagranicznego – po zamieszczeniu w CRP KEP danych uzupełniających potwierdzających status płatnika składek ubezpieczeniowych.

§ 3. Informacja w przedmiocie NIP jest przekazywana niezwłocznie, automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej przez CRP KEP odpowiednio do Krajowego Rejestru Sądowego lub CEIDG bezpośrednio po jego nadaniu, unieważnieniu, uchyleniu lub przywróceniu.

§ 4. Przekazanie odpowiednio do Krajowego Rejestru Sądowego lub do CEIDG informacji o nadaniu NIP następuje nie później niż następnego dnia roboczego po dniu wpływu do naczelnika urzędu skarbowego poprawnego zgłoszenia identyfikacyjnego.

§ 5. Przekazanie do Krajowego Rejestru Sądowego informacji o nadaniu NIP może nastąpić w terminie 3 dni roboczych, jeżeli w związku z nadaniem NIP zachodzi konieczność przeprowadzenia przez naczelnika urzędu skarbowego postępowania wyjaśniającego w przedmiocie ustalenia, czy zachodzą przesłanki, o których mowa w art. 535 § 1 pkt 3.

Art. 534. § 1. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje potwierdzenie nadania NIP.

§ 2. W przypadku osób fizycznych objętych rejestrem PESEL potwierdzenie nadania NIP zawiera również numer PESEL.

§ 3. Potwierdzenie nadania NIP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 3 dni roboczych od dnia wpływu poprawnego zgłoszenia identyfikacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego.

§ 4. Potwierdzeniem nadania NIP dla podatników wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego lub CEIDG jest ujawnienie tego numeru w Krajowym Rejestrze Sądowym lub CEIDG.

Art. 535. § 1. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje decyzję o odmowie nadania NIP w przypadku:

1) braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podatnika;
2) stwierdzenia, że dokonane zgłoszenie identyfikacyjne nie spełnia wymogów określonych dla tego zgłoszenia;
3) stwierdzenia, że podatnikowi został nadany NIP;
4) ustalenia przez organ podatkowy, że dane adresowe siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej podatnika są fałszywe, fikcyjne lub wskazany adres siedziby nie spełnia warunków do uznania go za faktyczną siedzibę podatnika;
5) wystąpienia o nadanie NIP przez podatników, o których mowa w art. 525 § 2.

§ 2. Naczelnik urzędu skarbowego unieważnia z urzędu, w drodze decyzji, NIP nadany podatnikowi w przypadku:

1) wielokrotnego nadania NIP, biorąc pod uwagę interes prawny i gospodarczy podatnika;
2) nadania NIP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych, w tym danych, o których mowa w § 1 pkt 4.

§ 3. Do podatników wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego przepisów § 1 i § 2 pkt 2 nie stosuje się.

§ 4. Nie można posługiwać się unieważnionym NIP, a unieważniony NIP nie może zostać ponownie nadany.

§ 5. Naczelnik urzędu skarbowego uchyla NIP z urzędu, w drodze decyzji, jeżeli podatnik posługuje się danymi adresowymi swojej siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej wyczerpującymi przesłanki określone w § 1 pkt 4.

§ 6. Z chwilą ustania przesłanek uzasadniających uchylenie NIP na skutek zmiany danych adresowych w odpowiednim rejestrze lub ewidencji następuje przywrócenie NIP w CRP KEP. Do przywrócenia NIP stosuje się odpowiednio przepisy art. 533.

Art. 536. § 1. W zakresie nieuregulowanym do postępowań w sprawie odmowy nadania NIP, unieważnienia, uchylenia nadanego NIP, wydawania potwierdzeń nadania NIP oraz zaświadczeń i informacji o nadanym NIP stosuje się odpowiednio przepisy działu III.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w art. 535 § 1 pkt 4, nie stosuje się art. 389 § 1.

Art. 537. Decyzja o unieważnieniu lub o uchyleniu NIP jest natychmiast wykonalna.

Art. 538. § 1. Podatnik, o którym mowa w art. 531, oraz zarządca sukcesyjny są obowiązani do aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym przez dokonanie zgłoszenia aktualizacyjnego do naczelnika urzędu skarbowego, nie później niż w terminie 7 dni od dnia, w którym nastąpiła zmiana danych.

§ 2. W okresie od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, a także w okresie od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić tę funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego obowiązek aktualizowania danych za przedsiębiorstwo w spadku wykonują osoby, o których mowa w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, dokonujące czynności, o których mowa w art. 13 tej ustawy.

§ 3. Podatnik wpisany do Krajowego Rejestru Sądowego dokonuje zgłoszenia aktualizacyjnego w zakresie danych uzupełniających określonych w art. 527 oraz w zakresie daty wystąpienia wspólnika ze spółki.

§ 4. W przypadku zmiany adresu miejsca zamieszkania przez podatnika będącego osobą fizyczną mającą identyfikator podatkowy, o którym mowa w art. 523 § 1, nieprowadzącą działalności gospodarczej lub niebędącą zarejestrowanym podatnikiem podatku od towarów i usług, za dokonanie aktualizacji uznaje się podanie przez tego podatnika aktualnego adresu miejsca zamieszkania w składanej deklaracji lub innym dokumencie związanym z obowiązkiem podatkowym. Podatnicy mogą również dokonać aktualizacji adresu miejsca zamieszkania według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie art. 529 § 4.

§ 5. Aktualizacji danych ewidencyjnych dotyczących podatkowych grup kapitałowych dokonuje wskazana w umowie spółka reprezentująca grupę. Obowiązek ten jest niezależny od obowiązku aktualizacji danych, który ciąży na każdej ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

§ 6. Do aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym stosuje się:

1) odpowiednio przepisy art. 529 § 1 i 2;
2) wzory zgłoszeń aktualizacyjnych określone w przepisach wydanych na podstawie art. 529 § 4 albo formularz wniosku o wpis do CEIDG.

Art. 539. § 1. Zgłoszenia identyfikacyjne oraz zgłoszenia aktualizacyjne mogą być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 2. Pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej udzielone na podstawie art. 134 i art. 135 ma zastosowanie także do zgłoszeń, o których mowa w § 1.

§ 3. Zgłoszenia, o których mowa w § 1, mogą być składane przez pełnomocnika za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli zostało złożone do właściwego naczelnika urzędu skarbowego pełnomocnictwo, o którym mowa w art. 529 § 1.

§ 4. Zawiadomienie o odwołaniu pełnomocnictwa składa się do właściwego naczelnika urzędu skarbowego.

§ 5. Potwierdzenie w postaci elektronicznej złożenia zgłoszenia za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest dokonywane:

1) przez naczelnika urzędu skarbowego;
2) automatycznie przy użyciu elektronicznej skrzynki podawczej systemu teleinformatycznego organu podatkowego.

Oddział 3

Zasady posługiwania się identyfikatorem podatkowym

Art. 540. § 1. Podatnik jest obowiązany podawać identyfikator podatkowy w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych.

§ 2. W sprawach, o których mowa w § 1, podatnik podaje identyfikator podatkowy na żądanie:

1) organów administracji rządowej i samorządowej;
2) organów podatkowych;
3) przedstawicieli Najwyższej Izby Kontroli;
4) banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
5) stron czynności cywilnoprawnych;
6) płatników oraz inkasentów;
7) innych podmiotów, jeżeli ciąży na nich obowiązek informacyjny.

§ 3. Płatnicy i inkasenci żądają od podatników podania identyfikatora podatkowego i podają go organom podatkowym na dokumentach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych.

§ 4. Osoby fizyczne, osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej oraz inne podmioty będące podatnikami na podstawie przepisów prawa polskiego oraz ratyfikowanych umów międzynarodowych, których Rzeczpospolita Polska jest stroną, w tym

także mające miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd za granicą, w przypadku uzyskania numeru służącego identyfikacji dla celów podatkowych w innym państwie, podają ten numer na żądanie:

1) organów podatkowych;
2) płatników;
3) organów i instytucji ubezpieczeń społecznych;
4) podmiotów określonych w art. 42 ust. 6 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Art. 541. § 1. NIP nadany podatnikowi nie przechodzi na następcę prawnego, z wyjątkiem:

1) przekształcenia przedsiębiorstwa państwowego w jednoosobową spółkę Skarbu Państwa lub przedsiębiorstwa komunalnego w jednoosobową spółkę gminy;
2) przekształcenia spółki cywilnej w spółkę handlową lub spółki handlowej w inną spółkę handlową;
3) przekształcenia stowarzyszenia zwykłego w stowarzyszenie.

§ 2. NIP nadany przedsiębiorcy przechodzi na przedsiębiorstwo w spadku i wygasa wraz wygaśnięciem zarządu sukcesyjnego, a jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony - wraz z wygaśnięciem uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego.

§ 3. W przypadku gdy zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony, przedsiębiorstwo w spadku może do dnia wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego podawać NIP przedsiębiorcy, jeżeli osoba, o której mowa w art. 14 ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, kontynuuje prowadzenie przedsiębiorstwa pod firmą przedsiębiorcy i w terminie wskazanym w art. 12 ust. 10 tej ustawy dokona zgłoszenia do naczelnika urzędu skarbowego o kontynuowaniu prowadzenia tego przedsiębiorstwa.

§ 4. Jeżeli zarząd sukcesyjny nie został ustanowiony i nie dokonano zgłoszenia, o którym mowa w § 3, podawanie NIP lub firmy przedsiębiorcy nie wywołuje skutków podatkowych dla przedsiębiorstwa w spadku.

§ 5. W przypadku śmierci lub ustania bytu prawnego podatnika, nadany NIP wygasa, z wyjątkiem przypadków określonych w § 1 i 2.

Oddział 4

Rejestr podatników

Art. 542. § 1. Dokumentacja związana z nadaniem NIP oraz aktualizowaniem danych zawartych w zgłoszeniach identyfikacyjnych jest gromadzona i przechowywana w urzędach skarbowych, a dokumentacja złożona za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej jest gromadzona i przechowywana w CRP KEP.

§ 2. Dokumentacja, o której mowa w § 1, nie podlega przekazaniu do archiwów państwowych.

§ 3. Naczelnik urzędu skarbowego wydaje:

1) zaświadczenie o nadaniu NIP podatnikowi, który się nim posługuje, na jego wniosek;
2) informację o nadanym NIP podmiotowi, na wniosek osoby trzeciej zawierający dane podmiotu, o którego NIP wystąpiono.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej oraz naczelnicy urzędów skarbowych udostępniają NIP organom prowadzącym urzędowe rejestry na podstawie przepisów odrębnych, na ich wniosek zawierający dane niezbędne do identyfikacji podmiotu. Dane te są udostępniane na elektroniczną skrzynkę podawczą tych organów.

§ 5. Wzory wniosków, o których mowa w § 3, udostępnia się w Biuletynie Informacji Publicznej ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 543. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi w systemie teleinformatycznym administracji podatkowej CRP KEP i jest administratorem danych w nim zawartych.

§ 2. CRP KEP służy:

1) gromadzeniu niezbędnych danych ewidencyjnych z rejestru PESEL dotyczących osób fizycznych objętych tym rejestrem oraz danych wynikających:
   a) ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych podatników,
   b) z innych dokumentów związanych z obowiązkami wynikającymi z przepisów odrębnych;
2) weryfikacji danych, o których mowa w pkt 1, oraz porównaniu ich z rejestrami urzędowymi prowadzonymi na podstawie przepisów odrębnych;

3) wymianie danych z rejestrem PESEL, CEIDG, krajowym rejestrem urzędowym podmiotów gospodarki narodowej, Krajowym Rejestrem Sądowym i Centralnym Rejestrem Płatników Składek.

§ 3. Naczelnicy urzędów skarbowych zamieszczają w CRP KEP dane zawarte w dokumentacji, o której mowa w art. 542 § 1, dane z dokumentów, o których mowa w § 2 pkt 1 lit. b, oraz dane uzupełniające, o których mowa w art. 42 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej i w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, jeżeli nie są one zamieszczone za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej.

§ 4. CRP KEP przekazuje automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej dane uzupełniające podmiotu wpisanego do Krajowego Rejestru Sądowego, o których mowa w art. 42 ust. 3a pkt 2 ustawy z dnia 29 czerwca 1995 r. o statystyce publicznej, do krajowego rejestru urzędowego podmiotów gospodarki narodowej bezpośrednio po ich zamieszczeniu w CRP KEP. Przepis stosuje się odpowiednio do zmiany danych.

§ 5. CRP KEP przekazuje automatycznie za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej dane objęte treścią wpisu w Krajowym Rejestrze Sądowym oraz dane uzupełniające, o których mowa w art. 43 ust. 5b pkt 2 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych, do Centralnego Rejestru Płatników Składek bezpośrednio po ich zamieszczeniu w CRP KEP. Przepis stosuje się odpowiednio do zmiany danych.

§ 6. Minister właściwy do spraw informatyzacji po zarejestrowaniu osoby fizycznej w rejestrze PESEL jest obowiązany przekazywać niezwłocznie z tego rejestru do CRP KEP następujące dane: nazwisko, imię, numer PESEL, informacje o dacie zgonu i dacie znalezienia zwłok, numery PESEL rodziców, jeżeli zostały im nadane, a w przypadku braku numerów PESEL – imiona i nazwiska rodowe rodziców.

§ 7. Minister właściwy do spraw informatyzacji, po otrzymaniu od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o zaewidencjonowaniu osoby fizycznej objętej rejestrem PESEL w CRP KEP, niezwłocznie przekazuje posiadane dane z rejestru PESEL w zakresie określonym w art. 526 § 1 oraz dane, o których mowa w art. 8 pkt 12 i 13 ustawy z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności (Dz.U. z 2018 r. poz. 1382 i 1544 oraz z 2019 r. poz. 60 i 730).

§ 8. W przypadku zmiany danych, o których mowa w § 6 i 7, minister właściwy do spraw informatyzacji niezwłocznie przekazuje zmienione dane.

§ 9. Przekazywanie danych przez ministra właściwego do spraw informatyzacji następuje przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej w rozumieniu art. 2 pkt 5 ustawy z dnia 18 lipca 2002 r. o świadczeniu usług drogą elektroniczną (Dz. U. z 2019 r. poz. 123 i 730) i na zasadach określonych w ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz w ustawie z dnia 24 września 2010 r. o ewidencji ludności.

§ 10. Szef Krajowej Administracji Skarbowej i naczelnik urzędu skarbowego uzupełniają lub aktualizują w CRP KEP dane dotyczące numeru podmiotu w Krajowym Rejestrze Sądowym, numeru identyfikacyjnego REGON, numeru PESEL oraz rodzaju i numeru dowodu tożsamości na podstawie informacji otrzymanych od organów prowadzących rejestry urzędowe i sądowe zawierające te dane lub informacji ujawnionych w tych rejestrach.

§ 11. Szef Krajowej Administracji Skarbowej i naczelnik urzędu skarbowego mogą aktualizować w CRP KEP nazwę podmiotu i adres jego siedziby na podstawie danych ujawnionych w Krajowym Rejestrze Sądowym lub otrzymanych z tego rejestru za pośrednictwem systemu teleinformatycznego.

Art. 544. CRP KEP jest wykorzystywany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz organy Krajowej Administracji Skarbowej do realizacji celów i zadań ustawowych.

Rozdział 2

Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego

Oddział 1

Przepisy ogólne, informacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe

Art. 545. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, w szczególności:

1) dokonując ich interpretacji (interpretacje ogólne),
2) wydając z urzędu lub na wniosek Rzecznika Praw Podatnika:
   a) informacje ogólne,
   b) wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego dotyczące stosowania tych przepisów (objaśnienia podatkowe)

– przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

§ 2. Na zasadach i w zakresie uregulowanym w niniejszym rozdziale interpretacje indywidualne wydaje:

1) Szef Krajowej Administracji Skarbowej;
2) Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej;
3) samorządowy organ podatkowy – stosownie do swojej właściwości.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może na wniosek Rzecznika Praw Podatnika wydać objaśnienia podatkowe w sprawach będących źródłem poważnych wątpliwości interpretacyjnych - w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku - albo poinformować go na piśmie o przyczynach niewydania objaśnień podatkowych. Wydane objaśnienia podatkowe nie podlegają zaskarżeniu.

§ 4. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej i interpretacji indywidualnej podlega opłacie. Opłata stanowi dochód budżetu państwa, chyba że organem podatkowym właściwym w zakresie wydania interpretacji indywidualnej, jest samorządowy organ podatkowy. W takim przypadku opłata stanowi dochód budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego.

Art. 546. § 1. W przypadku istotnej zmiany lub wprowadzenia nowych przepisów prawa podatkowego minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje z urzędu, bez zbędnej zwłoki, także przed ich wejściem w życie, informacje, w jakim zakresie przepisy te wpływają na prawa i obowiązki podatnika (informacje ogólne).

§ 2. Informacje ogólne nie dotyczą aktów prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

Art. 547. Minister właściwy do spraw finansów publicznych z urzędu zmienia wydane informacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Art. 548. Informacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe są zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych wraz z oznaczeniem daty ich zamieszczenia.

Art. 549. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do należności innych zobowiązanych niż podatnik oraz do należności, o których mowa w art. 161 § 1.

Oddział 2

Interpretacje ogólne

Art. 550. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych dokonuje interpretacji ogólnej przepisów prawa podatkowego z urzędu lub na wniosek.

§ 2. Wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wystąpić do Naczelnego Sądu Administracyjnego z wnioskiem o wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji ogólnej.

§ 4. Interpretacja ogólna zawiera w szczególności:

1) opis zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego;
2) wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje interpretację ogólną także na pisemny wniosek Rzecznika Praw Podatnika:

1) w sprawach budzących wątpliwości interpretacyjne oraz mających istotne znaczenie dla grupy podatników;
2) jeżeli może to spowodować znaczące obniżenie liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych.

Art. 551. Minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje z urzędu bez zbędnej zwłoki interpretację ogólną w przypadku wpłynięcia znacznej liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym.

Art. 552. § 1. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej zawiera uzasadnienie konieczności wydania interpretacji ogólnej, w szczególności:

1) przedstawienie zagadnienia oraz wskazanie przepisów prawa podatkowego wymagających wydania interpretacji ogólnej;
2) wskazanie:
   a) niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych

decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych oraz w takich samych stanach prawnych lub

b) rozbieżności w orzecznictwie sądowym związanych z wykładnią przepisów prawa podatkowego.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych pozostawia wniosek o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia, jeżeli:

1) nie są spełnione wymagania, o których mowa w § 1, lub
2) wniosek nie spełnia innych wymagań określonych przepisami prawa, lub
3) przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie.

§ 3. W sprawie pozostawienia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpatrzenia wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Postanowienie nie zawiera danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.

§ 4. Prawo dostępu do akt sprawy dotyczącej wydania interpretacji ogólnej nie obejmuje danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.

§ 5. Na pisemne żądanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych organy podatkowe przekazują niezwłocznie akta dotyczące wskazanych we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej decyzji, postanowień oraz interpretacji indywidualnych.

§ 6. Przepisów § 1 pkt 2 i § 2–4 nie stosuje się do wydawania interpretacji ogólnych na wniosek Rzecznika Praw Podatnika.

§ 7. We wniosku o wydanie interpretacji ogólnej Rzecznik Praw Podatnika jest obowiązany także do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej zagadnienia będącego przedmiotem wniosku o tę interpretację.

§ 8. Interpretację ogólną na wniosek Rzecznika Praw Podatnika wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku.

§ 9. Wniosek Rzecznika Praw Podatnika o wydanie interpretacji ogólnej nie podlega opłacie.

§ 10. W przypadku niewydania interpretacji ogólnej w terminie określonym w § 8 uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska Rzecznika Praw Podatnika w

pełnym zakresie. W takim wypadku wniosek Rzecznika Praw Podatnika podlega upublicznieniu. Przepis art. 557 stosuje się odpowiednio.

Art. 553. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata podlega zwrotowi w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Przepisy art. 571 § 2–4 i 6-8 stosuje się odpowiednio.

Art. 554. W sprawach dotyczących wydawania interpretacji ogólnych na wniosek przepisy art. 72, działu I rozdziałów 4, 5 i 8-10 oraz przepisy art. 326 § 1, art. 357 § 2, 4 i 7, art. 359, art. 366, art. 367 § 1, 3, 4, 6 i 7, art. 368, art. 369, art. 446, art. 560, art. 566 oraz działu III rozdziałów 3, 4, 7, 13, 15 i 17 stosuje się odpowiednio.

Art. 555. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w celu usprawnienia obsługi wnioskodawców może upoważnić, w drodze rozporządzenia, Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej do wydawania, jako organ pierwszej instancji, postanowień o których mowa w art. 552 § 3, oraz wykonywania czynności, o których mowa w art. 552 § 5.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych, biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania, określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, który zawiera w szczególności dane identyfikujące wnioskodawcę, dane określone w art. 552 § 1 oraz sposób uiszczenia i zwrotu opłaty, o której mowa w art. 553.

Art. 556. Minister właściwy do spraw finansów publicznych z urzędu zmienia wydaną interpretację ogólną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Art. 557. Interpretacje ogólne są publikowane, bez zbędnej zwłoki, w Dzienniku Urzędowym ministra właściwego do spraw finansów publicznych oraz zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego tego ministra.

Oddział 3

Interpretacje indywidualne

Art. 558. § 1. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje na wniosek zainteresowanego w jego indywidualnej sprawie interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną).

§ 2. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego.

§ 3. Składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej jest obowiązany do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

§ 4. W przypadku gdy przedstawiony we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe obejmuje transakcję, zespół transakcji lub inne zdarzenia:

1) z udziałem osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej:
   a) które mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, lub
   b) które prowadzą działalność gospodarczą poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej za pośrednictwem zagranicznego zakładu, a transakcja, zespół transakcji lub inne zdarzenia stanowią część lub całość działalności gospodarczej zagranicznego zakładu, lub
   c) będących stronami transakcji, zespołu transakcji lub uczestnikami zdarzenia mającymi miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w więcej niż jednym państwie lub terytorium, lub
2) mające skutki transgraniczne

– składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej jest obowiązany również do wskazania odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania tej osoby fizycznej, danych identyfikujących tę osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytorium ich siedziby, zarządu lub położenia tego zagranicznego zakładu, lub państwa lub terytorium, w których te skutki transgraniczne wystąpiły lub mogą wystąpić.

§ 5. Obowiązek, o którym mowa w § 4, nie obejmuje wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej:

1) dotyczących wyłącznie indywidualnej sprawy osoby fizycznej;
2) w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług.

§ 6. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymagań określonych w § 3 i 4 lub innych wymagań określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 7. Wnioskujący o wydanie interpretacji indywidualnej składa oświadczenie pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. W razie złożenia fałszywego oświadczenia wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

§ 8. Nie wydaje się interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku o interpretację są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji, postanowieniu organu podatkowego lub porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 639. Na postanowienie o odmowie wydania interpretacji indywidualnej przysługuje zażalenie.

§ 9. Jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie służy zażalenie.

§ 10. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje interpretację indywidualną po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli umowę o współdziałanie, o której mowa w art. 630, zawarł wnioskodawca lub, w przypadku wniosku wspólnego, jeden z wnioskodawców.

§ 11. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, zawierający dane identyfikujące wnioskodawcę oraz dane wskazane w § 2–4 i 7, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 571, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 559. Przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego:

1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych;

2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, które odnoszą się do nadużycia przepisów prawa podatkowego, prowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej lub podejmowania działań w sposób sztuczny lub bez uzasadnienia ekonomicznego, w tym:
   a) zawarte w dziale I w rozdziale 3,
   b) zawarte w art. 5a pkt 33d, art. 24 ust. 19 i 20 oraz art. 30f ust. 18, 20 i 20a ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 4a pkt 29, art. 12 ust. 13 i 14, art. 22c oraz art. 24a ust. 16, 18 i 18a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
   c) dotyczące przychodów zagranicznej jednostki kontrolowanej pochodzących z transakcji z podmiotami powiązanymi, w przypadku gdy jednostka nie wytwarza w związku z tymi transakcjami wartości dodanej pod względem ekonomicznym lub wartość ta jest znikoma, zawarte odpowiednio w art. 30f ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 24a ust. 3 pkt 3 lit. b ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,
   d) środki ograniczające umowne korzyści.

Art. 560. § 1. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić dwóch lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym zaistniałym stanie faktycznym albo mających uczestniczyć w tym samym zdarzeniu przyszłym (wniosek wspólny).

§ 2. Zainteresowani składający wniosek, o którym mowa w § 1, wskazują jeden podmiot, który jest zainteresowanym w sprawie interpretacji, oraz składają oświadczenie, o którym mowa w art. 558 § 7.

§ 3. Interpretację indywidualną lub postanowienie w sprawie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako zainteresowany. Pozostałym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia.

§ 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku wspólnego zawierającego dane identyfikujące zainteresowanych oraz dane wskazane w § 2 i w art. 558 § 2, 3 i 7, a także sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 571 § 2, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 561. W sprawie podatnika, który nie ma możliwości samodzielnego złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej lub gdy sprawia mu to nadmierną trudność, Rzecznik Praw Podatnika, za jego zgodą, może wystąpić do właściwego organu z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. Przepisów art. 558 § 7 i art. 571 nie stosuje się.

Art. 562. § 1. Z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może wystąpić:

1) zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1986 i 2215 oraz z 2019 r. poz. 53 i 730) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny w związku z udzielanym zamówieniem publicznym;
2) podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1834 oraz z 2018 r. poz. 1693) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia w związku z zawieraną umową o partnerstwie publiczno-prywatnym;
3) zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz. U. poz. 1920, z 2018 r. poz. 1669 i 1693 oraz z 2019 r. poz. 730) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia koncesjonariusza wraz z ewentualną płatnością od zamawiającego w związku z zawieraną umową koncesji na roboty budowlane lub usługi.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, przepisu art. 558 § 7 nie stosuje się.

Art. 563. § 1. Odmawia się, w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

1) stanowić czynność lub element czynności określonej w art. 33 lub
2) być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub
3) stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

§ 2. Organ uprawniony do wydania interpretacji indywidualnej zwraca się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w zakresie, o którym mowa w § 1, chyba że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu, które było przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Opinię Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, której przedmiotem jest zagadnienie odpowiadające stanowi faktycznemu lub zdarzeniu przyszłemu przedstawionemu we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, wraz z wnioskiem organu uprawnionego do wydania interpretacji indywidualnej o jej wydanie, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty w nich wskazane, dołącza się do akt sprawy.

§ 3. Powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, o którym mowa w § 1, może wynikać również z łącznej oceny więcej niż jednego wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, nawet jeżeli zostały złożone przez różnych wnioskodawców.

§ 4. Na postanowienie wydane na podstawie § 1 służy zażalenie.

Art. 564. § 1. Interpretacja indywidualna zawiera wyczerpujący opis przedstawionego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego oraz ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym tej oceny. Można odstąpić od uzasadnienia prawnego, jeżeli stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe w pełnym zakresie.

§ 2. W razie uznania stanowiska wnioskodawcy za nieprawidłowe, interpretacja indywidualna zawiera wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem prawnym.

§ 3. Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o treści art. 580 oraz o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Prawo do skargi w przypadku interpretacji, o której mowa w art. 560, przysługuje podmiotowi zainteresowanemu w sprawie interpretacji wskazanemu we wniosku wspólnym o wydanie interpretacji, chyba że do wniesienia skargi zostanie wyznaczony inny podmiot zainteresowany.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w art. 567, prawo wniesienia skargi do sądu administracyjnego przysługuje właściwej jednostce samorządu terytorialnego.

§ 5. Interpretacja indywidualna wydana w postaci elektronicznej jest opatrzona kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym.

Art. 565. § 1 Interpretację indywidualną wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku. Do biegu tego terminu nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 325 § 3.

§ 2. W przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem terminu, o którym mowa w § 1, jeżeli zawiadomienie, o którym mowa w art. 345 § 1, zostało przesłane przed upływem tego terminu.

§ 3. Wnioskodawca może w każdym czasie wystąpić z żądaniem poinformowania go telefonicznie albo za pomocą środków komunikacji elektronicznej o dacie wydania interpretacji indywidualnej oraz o zawartej w niej ocenie jego stanowiska albo o innym sposobie rozstrzygnięcia sprawy. Informację przekazuje się niezwłocznie, a w przypadku gdy wnioskodawca wystąpił z tym żądaniem przed wydaniem interpretacji indywidualnej – nie

później niż w dniu roboczym następującym po dniu wydania tej interpretacji albo innego rozstrzygnięcia w sprawie.

Art. 566. W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art. 565 uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

Art. 567. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w przypadkach, o których mowa w art. 568 pkt 1 i 2 oraz art. 569, zmienia wydaną przez samorządowy organ podatkowy interpretację indywidualną, uchyla ją i stwierdza jej wygaśnięcie oraz zmienia lub uchyla postanowienie, o którym mowa w art. 558 § 9.

Art. 568. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu:

1) zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej;
2) uchylić wydaną interpretację indywidualną i umorzyć postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej;
3) uchylić wydaną interpretację indywidualną z uwagi na wystąpienie przesłanki wymienionej w art. 563 § 1 i odmówić, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.

Art. 569. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może z urzędu:

1) zmienić interpretację indywidualną w wyniku uwzględnienia skargi do sądu administracyjnego na podstawie art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi;
2) stwierdzić wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym;
3) uchylić wydaną interpretację indywidualną i wydać postanowienie, o którym mowa w art. 558 § 9;
4) zmienić postanowienie, o którym mowa w art. 558 § 9, w przypadku zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu;
5) uchylić postanowienie, o którym mowa w art. 558 § 9, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiadają zagadnieniu będącemu

przedmiotem wskazanej w postanowieniu interpretacji ogólnej i rozpatrzyć wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej.

Art. 570. § 1. Zmiana interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 568 i art. 569, następuje w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, na podstawie którego wydana została zmieniona interpretacja.

§ 2. Uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiana lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 558 § 9, następuje w formie postanowienia, na które służy zażalenie.

§ 3. Zmianę interpretacji indywidualnej oraz postanowienia, o których mowa w § 2, doręcza się podmiotowi, któremu w danej sprawie zostały wydane interpretacja indywidualna lub postanowienie, albo jego następcy prawnemu.

§ 4. Stwierdzając wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji.

Art. 571. § 1. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Opłata za wniosek wspólny jest ustalana jako iloczyn kwoty określonej zgodnie z § 1 lub § 3 i 5 oraz liczby zainteresowanych wskazanych we wniosku.

§ 3. W przypadku gdy:

1) przedmiotem wniosku jest stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, które:
   a) wiążą się lub mogą się wiązać z powstaniem korzyści podatkowej przekraczającej w okresie rozliczeniowym 500 000 zł, a w przypadku podatków, które nie są rozliczane okresowo – jeżeli jednorazowa korzyść podatkowa przekracza tę kwotę, lub
   b) cechują się występowaniem sytuacji, o których mowa w art. 34 § 2, lub
   c) odnoszą się do transakcji między podmiotami powiązanymi w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych oraz w ich wyniku dochodzi do przeniesienia istotnych składników majątku, z czym wiąże się zmiana istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk, lub
2) wniosek dotyczy interpretacji postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów

międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przepisów prawa Unii Europejskiej

– opłata za wniosek wynosi 2 000 zł. Opłatę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 4. W przypadku gdy ustalenie opłaty następuje na podstawie § 3 pkt 1 lit. a, składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej jest obowiązany do podania w opisie stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego informacji o wartości korzyści podatkowych, o których mowa w tym przepisie.

§ 5. Przepisu § 3 nie stosuje się w przypadku odstąpienia od uzasadnienia prawnego z uwagi na prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie.

§ 6. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio.

§ 7. Opłata od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi wyłącznie w przypadku:

1) wycofania wniosku – w całości;
2) wycofania części wniosku w odniesieniu do przedstawionego w nim odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego – w odpowiedniej części;
3) uiszczenia jej w kwocie wyższej od należnej – w odpowiedniej części.

§ 8. Zwrot nienależnej opłaty następuje nie później niż w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

Art. 572. § 1. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej stosuje się odpowiednio art. 72, art. 357 § 2, 4 i 7, art. 359, art. 366, art. 367 § 1, 3, 4, 6 i 7, art. 368, art. 369, art. 446, art. 451 w zakresie uzupełniania lub sprostowania co do skargi do sądu administracyjnego, art. 452, art. 453 § 1 i 3 oraz przepisy działu I rozdziałów 4-6 i 8-10 oraz działu III rozdziałów 3, 4, 7, 15 i 17.

§ 2. W sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej nie stosuje się art. 23.

Art. 573. § 1. Interpretacja indywidualna, jej zmiana oraz postanowienia, o których mowa w art. 569 pkt 3–5, wraz z informacją o dacie doręczenia, są niezwłocznie przekazywane organom podatkowym właściwym ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji.

§ 2. Interpretacja indywidualna, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji, jest niezwłocznie zamieszczana w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

§ 3. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zamieszcza się informację o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej.

§ 4. W Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej zamieszcza się informacje o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie mogą zostać zmienione, uchylone lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia.

§ 5. Interpretacje, o których mowa w art. 545 § 2 pkt 3, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji samorządowy organ podatkowy przekazuje niezwłocznie Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej celem ich opublikowania zgodnie z § 2. Interpretacje te umieszcza się także w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego właściwy samorządowy organ podatkowy. Przepisy § 3 i 4 stosuje się odpowiednio.

Oddział 4

Ochrona z tytułu zastosowania się do interpretacji i informacji dotyczących przepisów prawa podatkowego

Art. 574. § 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 2. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej zastosował, również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej.

§ 3. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, o którym mowa w § 1, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek

za zwłokę i nie ustala się dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług.

§ 4. O każdym przypadku nieuwzględnienia interpretacji ogólnej lub interpretacji indywidualnej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej organ wydający decyzję zawiadamia w terminie 14 dni od wydania decyzji:

1) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – w przypadku, o którym mowa w § 1;
2) ministra właściwego do spraw finansów publicznych – w przypadku, o którym mowa w § 2.

Art. 575. W przypadku gdy zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce przed opublikowaniem interpretacji ogólnej lub przed doręczeniem interpretacji indywidualnej, zastosowanie się do tej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku.

Art. 576. § 1. Zastosowanie się do interpretacji, która następnie została zmieniona, której wygaśnięcie stwierdzono lub która nie została uwzględniona w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli:

1) zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która uległa zmianie, lub interpretacji nieuwzględnionej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, oraz
2) zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miało miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej albo po doręczeniu interpretacji indywidualnej.

§ 2. Zwolnienie, o którym mowa w § 1, obejmuje:

1) w przypadku rocznego rozliczenia podatków – okres do końca roku podatkowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności;
2) w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków – okres do końca kwartału, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu

odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz kwartał następny;

3) w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków – okres do końca miesiąca, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności, oraz miesiąc następny.

§ 3. Na wniosek zobowiązanego, który zastosował się do interpretacji, w decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy określa również wysokość podatku objętego zwolnieniem, o którym mowa w § 1, albo w przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym tym zwolnieniem stwierdza nadpłatę.

§ 4. Organ podatkowy informuje podatnika o dacie doręczenia odpisu orzeczenia, o którym mowa w § 2, podając jednocześnie informację, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji.

Art. 577. § 1. Przepisy art. 574 i art. 576 stosuje się odpowiednio w przypadku:

1) zastosowania się przez spółkę do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących utworzenie tej spółki – w zakresie dotyczącym działalności tej spółki;

2) zastosowania się przez podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem grupy, na wniosek spółki planującej utworzenie tej grupy, w zakresie działalności tej podatkowej grupy kapitałowej;

3) zastosowania się przez oddział lub przedstawicielstwo do interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności tego oddziału lub przedstawicielstwa wydanej przed powstaniem tego oddziału lub przedstawicielstwa na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy;

4) zastosowania się przez przedsiębiorstwo w spadku do interpretacji indywidualnej wydanej przed śmiercią przedsiębiorcy na jego wniosek.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w § 1, zmianę, uchylenie lub stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej albo zmianę lub uchylenie postanowienia, o którym mowa w art. 558 § 9, doręcza się odpowiednio spółce, podatkowej grupie kapitałowej w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji indywidualnej.

§ 3. Przepisy art. 574 i art. 576 stosuje się odpowiednio w przypadku:

1) uchylenia interpretacji indywidualnej – na podstawie art. 568 pkt 3 lub art. 569 pkt 3;

2) zmiany lub uchylenia postanowienia, o którym mowa w art. 558 § 9.

Art. 578. Przepisy art. 574-577 stosuje się odpowiednio do wykonawcy, partnera prywatnego lub koncesjonariusza, o których mowa w art. 562.

Art. 579. § 1. W przypadku zastosowania się przez podatnika w danym okresie rozliczeniowym do:

1) informacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych,

2) utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów Krajowej Administracji Skarbowej

– stosuje się odpowiednio przepisy art. 574-576.

§ 2. Przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 1 pkt 2, rozumie się wyjaśnienia zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego, dominujące w interpretacjach indywidualnych wydawanych w takich samych stanach faktycznych lub w odniesieniu do takich samych zdarzeń przyszłych oraz w takim samym stanie prawnym, w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 1, oraz w okresie 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego.

§ 3. W przypadku gdy do okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 1, oraz okresu 12 miesięcy przed rozpoczęciem tego okresu rozliczeniowego zastosowanie mają wydane w odniesieniu do takiego samego zagadnienia interpretacja ogólna lub objaśnienia podatkowe, wydane w takim samym stanie prawnym przed rozpoczęciem lub w trakcie okresu rozliczeniowego, o którym mowa w § 1, począwszy od dnia opublikowania takiej interpretacji ogólnej lub zamieszczenia takich objaśnień podatkowych przez utrwaloną praktykę interpretacyjną, o której mowa w § 1 pkt 2, należy rozumieć odpowiednio wyjaśnienie zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikające z interpretacji ogólnej lub wyjaśnienia przepisów prawa podatkowego, dotyczące stosowania tych przepisów, zawarte w objaśnieniach podatkowych.

§ 4. Przez okres rozliczeniowy, o którym mowa w § 1, w przypadku podatków nierozliczanych okresowo, rozumie się miesiąc, w którym powstał obowiązek podatkowy w danym podatku.

Art. 580. § 1. Przepisów art. 574–575 nie stosuje się, jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi przedmiot decyzji wydanej:

1) w związku z zastosowaniem art. 33;

2) w związku z wystąpieniem nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;

3) z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

§ 2. Przepisów art. 574–576 nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach określonych w § 1, jest skutkiem zastosowania się do utrwalonej praktyki interpretacyjnej, interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w art. 558 § 4, przepisy § 1 i 2 oraz art. 574-579 stosuje się do transakcji, zespołu transakcji lub innego zdarzenia w zakresie, w jakim we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zgodnie z art. 558 § 4 zostały wskazane państwa, terytoria i dane, o których mowa w tym przepisie.

Rozdział 3

Konsultacja skutków podatkowych transakcji

Art. 581. § 1. Organ podatkowy pierwszej instancji na wniosek zainteresowanego, zwany dalej „wnioskiem o konsultację”, i po przeprowadzeniu z nim konsultacji wydaje decyzję w sprawie skutków podatkowych w zakresie danego podatku i transakcji, zwaną dalej „decyzją w sprawie skutków podatkowych”, dotyczącą czynności, których dokonywał zainteresowany, lub czynności lub zdarzeń, w których brał udział, zwanych dalej w niniejszym rozdziale „transakcjami”.

§ 2. Decyzja w sprawie skutków podatkowych może dotyczyć w szczególności transakcji, w wyniku których doszło do przeniesienia własności składników majątkowych lub przekazania ich do używania, lub udzielenia pożyczek lub kredytów, a także realizacji procesów restrukturyzacyjnych lub wspólnych przedsięwzięć.

§ 3. Decyzja w sprawie skutków podatkowych dotyczy wyłącznie skutków podatkowych, które wystąpiły przed złożeniem przez zainteresowanego wniosku o konsultację.

§ 4. Decyzji w sprawie skutków podatkowych nie wydaje się w zakresie skutków podatkowych transakcji, które w dniu złożenia wniosku o konsultację są przedmiotem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

§ 5. Decyzji w sprawie skutków podatkowych nie wydaje się, jeżeli transakcja jest przedmiotem:

1) uprzednich porozumień cenowych;

2) opinii zabezpieczającej, o której mowa w art. 606 § 1;

3) porozumienia podatkowego, o którym mowa w art. 639.

§ 6. W przypadku wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie obejmującej transakcję, w odniesieniu do której został złożony wniosek o konsultację, żądanie zawarte we wniosku podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu, a postępowanie wszczęte tym wnioskiem podlega umorzeniu.

§ 7. W przypadku prowadzenia więcej niż jednego postępowania w sprawie skutków podatkowych w sprawie tej samej transakcji przez różne organy podatkowe, w tym w zakresie różnych podatków, postępowanie w sprawie skutków podatkowych jest przekazywane przez te organy do prowadzenia przez dyrektora izby administracji skarbowej, w którego obszarze właściwości miejscowej działają te organy podatkowe, a jeśli nie działają w obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej, do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 582. § 1. Wniosek o konsultację zawiera:

1) oznaczenie wnioskodawcy;
2) wskazanie pozostałych stron lub uczestników transakcji;
3) wskazanie podatku, którego dotyczy;
4) wskazanie rodzaju, przedmiotu i wartości transakcji;
5) wyczerpujący opis przebiegu transakcji wraz ze wskazaniem występujących między uczestniczącymi w niej podmiotami związków, o których mowa w art. 25 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, art. 11 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 32 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
6) informację o interpretacjach indywidualnych dotyczących transakcji, w tym znanych wnioskodawcy interpretacjach indywidualnych uzyskanych w odniesieniu do tej transakcji przez pozostałe jej strony lub uczestników;
7) informację, czy według wiedzy wnioskodawcy w odniesieniu do tej samej transakcji jest prowadzone inne postępowanie w sprawie skutków podatkowych;
8) własne stanowisko wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji.

§ 2. Do wniosku o konsultację należy załączyć dokumentację dotyczącą transakcji, w szczególności oryginały lub uwierzytelnione kopie umów.

§ 3. Organ podatkowy zawiadamia o złożeniu wniosku o konsultację pozostałe strony lub uczestników transakcji.

Art. 583. Przed złożeniem wniosku o konsultację zainteresowany może zwrócić się do organu podatkowego o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących przeprowadzenia konsultacji w jego indywidualnej sprawie, w szczególności celowości wystąpienia z tym wnioskiem, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu wydania decyzji w sprawie skutków podatkowych oraz przewidywanej jej treści.

Art. 584. § 1. W toku postępowania w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy i wnioskodawca mogą odbywać spotkania uzgodnieniowe. Podczas takiego spotkania organ podatkowy i wnioskodawca mogą w szczególności uzgodnić modyfikację treści wniosku o konsultację lub jego uzupełnienie, lub przedstawienie dokumentów lub oświadczeń.

§ 2. Ze spotkania uzgodnieniowego sporządza się protokół. Przebieg spotkania uzgodnieniowego może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk, w tym na informatycznych nośnikach danych.

§ 3. Kopia protokołu, o którym mowa w § 2, jest przekazywana organom podatkowym właściwym dla pozostałych stron lub uczestników transakcji.

Art. 585. Wnioskodawca ma obowiązek lojalnego informowania organu podatkowego prowadzącego postępowanie o wszystkich faktach, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, także w przypadku, gdy fakty te nie dotyczą bezpośrednio wnioskodawcy, lecz innych podmiotów, w tym jego jednostek dominujących lub zależnych w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2019 r. poz. 351).

Art. 586. § 1. Do czasu wydania decyzji w sprawie skutków podatkowych wnioskodawca może zmienić swoje stanowisko co do skutków podatkowych transakcji.

§ 2. Przed wydaniem decyzji w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy doręcza wnioskodawcy projekt rozstrzygnięcia, wyznaczając mu czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie tego projektu.

§ 3. Przepis art. 140 § 1 stosuje się odpowiednio.

Art. 587. § 1. Decyzja w sprawie skutków podatkowych zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

§ 2. W razie uznania stanowiska wnioskodawcy za nieprawidłowe decyzja w sprawie skutków podatkowych zawiera także wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

Art. 588. W przypadku wystąpienia przesłanek wskazanych w przepisach art. 130 § 2 lub 4, w decyzji w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy dokonuje wymiaru w zakresie skutków podatkowych transakcji objętej wnioskiem o konsultację. W uzasadnieniu tej decyzji organ podatkowy informuje, że w pozostałym zakresie deklaracja wywołuje skutki prawne.

Art. 589. § 1. Decyzja w sprawie skutków podatkowych rozstrzyga sprawę co do istoty w zakresie transakcji i podatku określonych we wniosku o konsultację.

§ 2. Wydając decyzję w sprawie skutków podatkowych lub decyzję wymiarową dla pozostałych stron lub uczestników transakcji, organy podatkowe są obowiązane zachować spójność rozstrzygnięcia w traktowaniu transakcji na gruncie prawa materialnego.

Art. 590. § 1. Wniosek o konsultację podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego właściwego w sprawie konsultacji w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku.

§ 2. Wysokość opłaty od wniosku o konsultację wynosi 1% wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji, przy czym dla konsultacji dotyczącej:

1) transakcji niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – nie mniej niż 500 zł i nie więcej niż 1 000 zł;
2) transakcji związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i wniosków składanych przez:
   a) mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 1 000 zł i nie więcej niż 7 500 zł,
   b) średnich przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 2 500 zł i nie więcej niż 25 000 zł,
   c) dużych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 5 000 zł i nie więcej niż 50 000 zł.

§ 3. W przypadku gdy wniosek o konsultację dotyczy części przedmiotu transakcji, jako wartość transakcji, o której mowa w § 2, przyjmuje się wartość tej części.

§ 4. W przypadku gdy udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem mikroprzedsiębiorcy, małego przedsiębiorcy albo średniego przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców jest, bezpośrednio lub pośrednio, średni przedsiębiorca lub duży przedsiębiorca w rozumieniu tej ustawy, opłatę przyjmuje się w wysokości wyższej, ustalonej zgodnie z § 2 dla tego udziałowca, akcjonariusza lub wspólnika.

§ 5. W przypadku braku możliwości ustalenia wartości zgodnie z § 2–4 wysokość opłaty od wniosku o konsultację odpowiada połowie wartości górnej granicy przedziałów kwotowych wskazanych w § 2.

§ 6. Wartością transakcji jest wartość rynkowa rzeczy lub praw majątkowych będących jej przedmiotem.

§ 7. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o konsultację więcej niż jednej transakcji, opłatę pobiera się odrębnie od każdej transakcji objętej tym wnioskiem.

§ 8. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o konsultację w więcej niż jednym podatku, opłatę pobiera się odrębnie od każdego podatku objętego tym wnioskiem, przy czym opłata od drugiego i każdego kolejnego podatku wynosi 30% opłaty ustalonej zgodnie z § 2-7.

§ 9. Opłata stanowi dochód budżetu państwa, chyba że organem podatkowym właściwym w zakresie podatku, którego dotyczy konsultacja, jest samorządowy organ podatkowy. W takim przypadku opłata stanowi dochód budżetu właściwej jednostki samorządu terytorialnego.

§ 10. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

1) odmowy wszczęcia postępowania, pozostawienia wniosku o konsultację bez rozpatrzenia lub umorzenia postępowania z przyczyn innych niż cofnięcie wniosku – w całości;
2) cofnięcia wniosku przed doręczeniem wnioskodawcy projektu rozstrzygnięcia, o którym mowa w art. 586 § 2 – w połowie;
3) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

§ 11. Zwrot opłaty, o którym mowa w § 10, następuje w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie skutków podatkowych lub dnia wydania postanowienia o odmowie jego wszczęcia albo o pozostawieniu wniosku o konsultację bez rozpatrzenia.

Art. 591. § 1. Jeżeli w toku postępowania w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy stwierdzi, że wartość transakcji, która może być przedmiotem konsultacji, jest wyższa od podanej we wniosku o konsultację, organ ten ustala wysokość opłaty uzupełniającej.

§ 2. Do opłaty uzupełniającej przepisy art. 590 stosuje się odpowiednio, z tym że opłata ta podlega wpłacie w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia w sprawie jej ustalenia.

§ 3. Na postanowienie w sprawie ustalenia opłaty uzupełniającej służy zażalenie.

Art. 592. § 1. Przepisy niniejszego rozdziału nie ograniczają możliwości późniejszego wydania w wyniku postępowania podatkowego decyzji wymiarowej w zakresie tego samego podatku oraz za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, których dotyczy decyzja w sprawie skutków podatkowych.

§ 2. W decyzji wymiarowej, o której mowa w § 1, organ podatkowy uwzględnia treść decyzji w sprawie skutków podatkowych, w tym dokonany w niej wymiar.

§ 3. Organ podatkowy może nie uwzględnić treści decyzji w sprawie skutków podatkowych w decyzji wymiarowej wydanej w wyniku procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska.

§ 4. Organ podatkowy może nie uwzględnić treści decyzji w sprawie skutków podatkowych w decyzji wymiarowej wydanej z zastosowaniem:

1) art. 33;
2) art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług;
3) innych przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania;
4) środków ograniczających umowne korzyści.

§ 5. Z dniem, w którym decyzja wymiarowa, o której mowa w § 1, stanie się ostateczna, decyzja w sprawie skutków podatkowych wygasa w zakresie objętym decyzją wymiarową, na co organ podatkowy wskazuje w uzasadnieniu decyzji wymiarowej.

Art. 593. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy działu III.

Rozdział 4

Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Oddział 1

Postępowanie w przypadku unikania opodatkowania

Art. 594. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wszczyna postępowanie podatkowe lub, w drodze postanowienia, w całości lub w części na wniosek organu podatkowego przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli w sprawach:

1) określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego,
2) określenia wysokości straty podatkowej,
3) określenia wysokości nadpłaty albo zwrotu podatku,
4) odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub pobrany a niewpłacony, oraz odpowiedzialności podatnika za podatek niepobrany przez płatnika,

5) o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego

– może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 33.

§ 2. W przypadku podatków, do których wymiaru uprawniony jest samorządowy organ podatkowy, Szef Krajowej Administracji Skarbowej na wniosek właściwego organu podatkowego może wyłącznie przejąć postępowanie podatkowe.

§ 3. Przejmując kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, Szef Krajowej Administracji Skarbowej z urzędu ją zawiesza i jednocześnie wszczyna postępowanie podatkowe. Do zawieszonej kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej przepisy art. 443 i art. 444 stosuje się odpowiednio.

§ 4. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje, w jakim zakresie przejmuje postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową.

§ 5. Czynności dokonane przez organ podatkowy przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej pozostają w mocy.

§ 6. Postanowienie o przejęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej doręcza się stronie albo kontrolowanemu oraz organowi, który prowadził postępowanie lub kontrolę.

§ 7. W przypadku gdy będąca stroną postępowania podatkowego spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w jego trakcie, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 263 § 4.

§ 8. Jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, przepisy niniejszego oddziału oraz przepis art. 33 § 7 stosuje się odpowiednio.

Art. 595. § 1. Wniosek określony w art. 594 § 1 i 2 zawiera w szczególności oznaczenie strony lub kontrolowanego, zakres prowadzonego postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, opis ustaleń faktycznych, informację o stwierdzonych nieprawidłowościach oraz uzasadnienie odnośnie do możliwości zastosowania art. 33 wraz ze wskazaniem korzyści podatkowej oraz sposobu jej wyliczenia.

§ 2. Przed przejęciem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zlecić organowi podatkowemu przeprowadzenie dodatkowych czynności.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przejmuje do dalszego prowadzenia postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, jeżeli z załączonych do wniosku akt postępowania, w tym zgromadzonych dowodów, wynika, że w sprawie może zostać wydana decyzja z zastosowaniem art. 33.

§ 4. W przypadku niespełnienia przesłanek określonych w § 1 lub 3 Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwraca akta sprawy właściwemu organowi podatkowemu.

Art. 596. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, a postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 33 przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

§ 2. W przypadku określonym w § 1 Szef Krajowej Administracji Skarbowej może umorzyć wszczęte na podstawie art. 594 § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu.

§ 3. W sprawie przekazania, o którym mowa w § 1 i 2, wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

Art. 597. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wystąpić do właściwego organu podatkowego, o którym mowa w art. 594 § 2, o zajęcie stanowiska w sprawie w wyznaczonym terminie, nie dłuższym niż 2 miesiące od dnia doręczenia wystąpienia. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może w tym celu udostępnić organowi podatkowemu do wglądu akta postępowania podatkowego.

Art. 598. § 1. Organem podatkowym właściwym do wydania decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 731, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 594 § 1 lub 3 jest organ podatkowy określony w art. 69 § 1 pkt 1.

§ 2. Wydanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 731, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale następuje po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Przepisów art. 447 § 2 i 5-8 nie stosuje się.

Art. 599. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady co do zasadności zastosowania art. 33.

§ 2. Na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w sprawie, o której mowa w art. 594 § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii Rady, chyba że opinia została już wydana. Decyzja w sprawie, o której mowa w art. 594 § 1, wydana w pierwszej instancji zawiera pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady.

§ 3. Występując o opinię, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje akta sprawy Radzie. O wystąpieniu o opinię Szef Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie informuje stronę.

§ 4. Przepisu § 2 nie stosuje się, jeżeli decyzja organu podatkowego pierwszej instancji została wydana z zastosowaniem art. 33 § 7.

Art. 600. § 1. Rada może zwrócić się do strony oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o udzielenie informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy, w której Szef Krajowej Administracji Skarbowej zwrócił się do Rady o wydanie opinii.

§ 2. Strona i Szef Krajowej Administracji Skarbowej z własnej inicjatywy mogą przedłożyć Radzie swoje stanowisko na piśmie. Strona może dostarczyć Radzie dodatkowe dokumenty.

§ 3. Na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 33, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej albo strony do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także odpowiednio do strony albo przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 4. Rada wydaje pisemną opinię co do zasadności zastosowania art. 33 wraz z uzasadnieniem.

§ 5. Opinię wydaje się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania akt sprawy. Do tego terminu nie wlicza się terminów wyznaczonych przez Radę na udzielenie przez stronę lub Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji i wyjaśnień dotyczących sprawy.

§ 6. Opinię doręcza się Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej oraz stronie.

§ 7. Członek Rady, który nie zgadza się ze stanowiskiem zawartym w opinii Rady lub z jego uzasadnieniem, może zgłosić zdanie odrębne, sporządzając jego pisemne uzasadnienie. Członkowie Rady mogą zgłosić wspólne zdanie odrębne. Zdanie odrębne podlega doręczeniu wraz z opinią Rady.

§ 8. Po wydaniu opinii albo po bezskutecznym upływie terminu określonego w § 5 Rada zwraca akta sprawy Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej. Otrzymane przez Radę od strony informacje, wyjaśnienia oraz dokumenty włącza się do akt sprawy.

§ 9. Organ podatkowy pomija opinię Rady wydaną z uchybieniem terminowi określonemu w § 5.

Art. 601. § 1. Podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 594 § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 33 § 6, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna, a w przypadku złożenia skargi – jeżeli sąd administracyjny prawomocnie oddalił skargę na tę decyzję, oraz decyzja ta została wykonana w całości.

§ 2. W terminie miesiąca od dnia spełnienia przesłanek określonych w § 1 Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia, zawiadamia podmiot, o którym mowa w tym przepisie, o możliwości złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Postanowienie zawiera opis skutków podatkowych dotyczących tego podmiotu oraz pouczenie o terminie złożenia korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku. Do postanowienia, o którym mowa w zdaniu pierwszym, przepisu art. 99 nie stosuje się.

§ 3. Korektę deklaracji oraz wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku związane z realizacją uprawnień, o których mowa w § 1, należy złożyć w terminie miesiąca od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 2.

§ 4. Termin określony w § 3 nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu na okres, w którym złożenie korekty deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku z uwagi na prowadzoną kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe nie jest skutecznie możliwe.

§ 5. W sytuacji określonej w § 4, na żądanie podmiotu będącego stroną postępowania podatkowego, organ podatkowy uwzględnia uprawnienia wynikające z § 1.

Art. 602. § 1. W razie stwierdzenia, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 33, Szef Krajowej Administracji Skarbowej umarza postępowanie lub przekazuje, w drodze postanowienia, sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

§ 2. W razie stwierdzenia w postępowaniu odwoławczym, że w sprawie nie zachodzą przesłanki zastosowania art. 33, organ odwoławczy uchyla w całości decyzję organu pierwszej instancji i umarza postępowanie lub przekazuje sprawę właściwemu organowi podatkowemu. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy.

§ 3. Wydanie decyzji ostatecznej z zastosowaniem art. 33 stanowi w przejętym zakresie zakończenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

§ 4. Postanowienie i decyzję, o których mowa w § 1 i 2, doręcza się stronie oraz organowi, któremu sprawa lub postępowanie są przekazywane.

Art. 603. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym oddziale stosuje się przepisy działu III oraz przepisy art. 45, art. 46, art. 49, art. 49b i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Oddział 2

Opinie zabezpieczające

Art. 604. § 1. Zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wydanie opinii zabezpieczającej.

§ 2. Zainteresowani, którzy są powiązani tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.

§ 3. Wniosek może dotyczyć czynności planowanej, rozpoczętej lub dokonanej.

Art. 605. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności oraz zastosowania do tej czynności art. 33 § 1, w tym w szczególności:

1) dane identyfikujące wnioskodawcę;
2) wskazanie podmiotów dokonujących czynności;
3) wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
4) NSP w rozumieniu przepisów działu III rozdziału 15 odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu celem nadania NSP;
5) wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;
6) wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;

7) określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;
8) wskazanie korzyści podatkowych innych niż określone zgodnie z pkt 7, niepodlegających ocenie określonej w art. 608 pkt 2, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności;
9) wskazanie innych czynności planowanych, rozpoczętych lub dokonanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 7 i 8;
10) przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.

§ 2. Do wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej niespełniający wymogów określonych w § 1 lub innych wymogów określonych przepisami prawa, do usunięcia braków, w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się o wyjaśnienie wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub zorganizować spotkanie uzgodnieniowe w celu wyjaśnienia tych wątpliwości.

Art. 606. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania art. 33 § 1.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli przedstawione we wniosku okoliczności wskazują, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 33 § 1. Odmawiając wydania opinii zabezpieczającej, wskazuje się okoliczności świadczące o tym, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności może mieć zastosowanie art. 33 § 1.

§ 3. Odmowa wydania opinii zabezpieczającej zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 607. Złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej nie stanowi przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

Art. 608. Opinia zabezpieczająca zawiera w szczególności:

1) wyczerpujący opis czynności, której dotyczył wniosek;
2) ocenę, że do wskazanej we wniosku korzyści podatkowej wynikającej z czynności nie ma zastosowania przepis art. 33;
3) pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego.

Art. 609. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej załatwia się bez zbędnej zwłoki, nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Do terminu określonego w § 1 nie wlicza się terminów i okresów, o których mowa w art. 325 § 3.

§ 2. W przypadkach uzasadnionych złożonością sprawy, w szczególności w razie zasięgnięcia opinii biegłego, termin, o którym mowa w § 1, może być przedłużany, nie więcej jednak niż o 9 miesięcy.

Art. 610. § 1. Wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej podlega opłacie w wysokości 20 000 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Opłata od wspólnego wniosku zainteresowanych ulega zwiększeniu o 5 000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego.

§ 2. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

1) wycofania wniosku – w połowie;
2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

§ 3. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej.

§ 4. Koszty postępowania, o których mowa w art. 514 § 1 pkt 1, obciążają wnioskodawcę.

Art. 611. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może z urzędu uchylić lub zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli jest ona sprzeczna z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Art. 612. § 1. Na podstawie treści opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej sporządza się informację, którą niezwłocznie zamieszcza się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 2. Informacja, o której mowa w § 1, zawiera w szczególności zwięzły opis czynności poddanej pod opinię oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacja nie

może zawierać danych identyfikujących lub pozwalających na zidentyfikowanie wnioskodawcy lub innych podmiotów wskazanych w treści aktu.

Art. 613. Jeżeli postępowanie w sprawie wydania opinii zabezpieczającej stało się bezprzedmiotowe, w szczególności w razie:

1) wycofania wniosku o jej wydanie,

2) wydania decyzji z zastosowaniem art. 33 w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii

– przepisy art. 446 oraz art. 448–450 stosuje się odpowiednio.

Art. 614. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia:

1) wzór:

   a) wniosku wspólnego, o którym mowa w art. 604 § 2,

   b) wniosku, o którym mowa w art. 605 § 1,

2) sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 610 § 1,

– mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków i pouczenia składających wniosek o skutkach prawnych złożenia fałszywego oświadczenia w zakresie, o którym mowa w art. 558 § 7, oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 615. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym oddziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 326 § 1, art. 357 § 2, 4 i 7, art. 359, art. 366, art. 367 § 1, 3,4 i 6, art. 368, art. 369, art. 382 § 3, art. 384 § 3, art. 397, art. 451-453, art. 558 § 7 i 8, art. 561, art. 565 § 2 i 3, art. 568 pkt 2, art. 570 § 1-3, art. 571 § 7, art. 573 § 1, 2 i 4 oraz przepisy działu III rozdziałów 3, 4, 6, 7, 15, 17 i 24.

Oddział 3

Cofnięcie skutków unikania opodatkowania

Art. 616. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, może wydać decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

§ 2. Zainteresowani, którzy są powiązani tą samą czynnością, mogą wystąpić ze wspólnym wnioskiem.

§ 3. Wniosek może dotyczyć uzyskanej korzyści podatkowej, a w przypadku podatków, które są rozliczane okresowo – korzyści podatkowej uzyskanej w zakończonym okresie rozliczeniowym.

§ 4. Wniosek może dotyczyć więcej niż jednej korzyści podatkowej, jeżeli korzyści podatkowe zostały uzyskane w danym okresie rozliczeniowym w analogiczny sposób.

§ 5. Przepisy niniejszego oddziału stosuje się odpowiednio do cofnięcia skutków unikania opodatkowania wynikających ze środków ograniczających umowne korzyści.

Art. 617. Szef Krajowej Administracji Skarbowej odmawia wszczęcia postępowania:

1) w zakresie tych korzyści podatkowych, które w dniu złożenia wniosku mogą być przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, o której możliwości wszczęcia podatnik został zawiadomiony na podstawie art. 672 § 1, albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego;
2) jeżeli stanowisko zawarte we wniosku wskazuje na zasadność wydania decyzji na podstawie art. 624 § 1 lub 2.

Art. 618. § 1. Przed złożeniem wniosku zainteresowany może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydania decyzji, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania.

§ 2. Dokumenty i informacje uzyskane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w ramach czynności określonych w § 1 nie mogą stanowić dowodu w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowaniu podatkowym, chyba że organ podatkowy uzyska te dokumenty i informacje w wyniku przeprowadzenia innych czynności.

Art. 619. § 1. Wniosek zawiera informacje istotne z punktu widzenia przepisów art. 33 § 1–3, 5 i 6, w szczególności:

1) opis stanu faktycznego składający się z:
   a) wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,
   b) wskazania podmiotów biorących udział w czynności określonej w lit. a wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,

c) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w lit. a, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 33 § 1, wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków;

2) w zależności od okoliczności:
   a) wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 33 § 3,
   b) oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,
   c) wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 33 § 6, który nie powinien mieć zastosowania;
3) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania, o których mowa w pkt 2;
4) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia:
   a) dokonania przyjętej czynności odpowiedniej,
   b) stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana,
   c) stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.

§ 2. Do wniosku należy załączyć istotną dokumentację:

1) dotyczącą czynności określonej w § 1 pkt 1, w tym również opisującą zamiary i cele podmiotów w niej uczestniczących;
2) wskazującą na zasadność stanowiska określonego w § 1 pkt 2 i 3.

§ 3. Wniosek powinien zostać sporządzony i podpisany przez pełnomocnika szczególnego będącego doradcą podatkowym, adwokatem lub radcą prawnym.

§ 4. Wniosek o wydanie decyzji niespełniający wymogów określonych w § 1–3 lub przepisach wydanych na podstawie § 5, lub innych wymogów określonych przepisami prawa pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzór wniosku, o którym mowa w § 1, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 620. § 1. Złożenie wniosku oraz wydanie decyzji nie stanowią przeszkody do prowadzenia czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej.

§ 2. W toku postępowania o wydanie decyzji domniemywa się, że:

1) wskazana we wniosku czynność, o której mowa w art. 619 § 1 pkt 1 lit. a, została dokonana w sposób sztuczny;
2) co najmniej jednym z głównych celów dokonania czynności, o której mowa w pkt 1, było osiągnięcie korzyści podatkowej;
3) korzyść podatkowa określona w pkt 2 jest sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Art. 621. § 1. Wniosek podlega opłacie w wysokości:

1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 619 § 1 pkt 1 lit. c – odnośnie do korzyści podatkowej lub jej części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
2) 1% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 619 § 1 pkt 1 lit. c – w pozostałych przypadkach

– jednak nie mniejszej niż 1 000 zł i nie większej niż 15 000 zł.

§ 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do wniosku, o którym mowa w art. 616 § 4, z tym że podstawę obliczenia opłaty stanowi łączna kwota korzyści podatkowych objętych wnioskiem.

§ 3. Jeżeli czynność prowadząca do unikania opodatkowania została uprzednio oceniona w ramach odmowy wydania opinii zabezpieczającej, opłata od wniosku o wydanie decyzji wynosi 75% różnicy opłaty obliczonej na podstawie § 1 i opłaty uiszczonej na podstawie art. 610 § 1, jednak nie mniej niż 1 000 zł.

§ 4. Opłata podlega zwrotowi w przypadku:

1) wycofania wniosku – w połowie;
2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

§ 5. Opłatę należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania decyzji.

§ 6. W przypadku uznania, że uzyskana przez zainteresowanego korzyść podatkowa jest większa od tej, którą wskazano we wniosku o wydanie decyzji, Szef Krajowej Administracji

Skarbowej ustala, w drodze postanowienia, wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej zgodnie z § 1 lub 3.

§ 7. Opłaty, o których mowa w § 1, 3 i 6, stanowią dochód budżetu państwa.

§ 8. Jeżeli w wydanej decyzji Szef Krajowej Administracji Skarbowej określił skutki podatkowe stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 33 § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, zwraca się 60% uiszczonej opłaty, jeżeli zainteresowany, który unikał opodatkowania:

1) cofnął zgodnie z art. 626 § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania oraz
2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

§ 9. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w § 1, 3 i 6, mając na względzie zapewnienie sprawnej obsługi wnioskodawców.

Art. 622. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zwrócić się do wnioskodawcy o wyjaśnienie jego stanowiska, wątpliwości co do danych zawartych we wniosku lub może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe.

Art. 623. § 1. W razie uznania w toku postępowania, że zainteresowany nieprawidłowo przedstawił elementy wniosku, o których mowa w art. 619 § 1 pkt 2–4, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia, zawiadamia o tym zainteresowanego oraz poucza o treści § 2. Postanowienie zawiera uzasadnienie faktyczne i prawne.

§ 2. Zainteresowany w terminie 14 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w § 1, może złożyć dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty lub złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej opinii Rady co do kwestii uwzględnionych w treści postanowienia i przedstawić jednocześnie własne stanowisko.

§ 3. Szef Krajowej Administracji Skarbowej występuje o opinię Rady, jeżeli przedstawione przez zainteresowanego dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty okazały się niewystarczające. Zasięgając opinii Rady, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przedstawia własne stanowisko w sprawie.

§ 4. Jeżeli w opinii Rady żadne z przedstawionych jej stanowisk nie jest zasadne, Rada przedstawia własną opinię w zakresie ocenianych kwestii.

Art. 624. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, odmawia określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli czynność określona w

art. 619 § 1 pkt 1 lit. a nie skutkowała, wbrew stanowisku zainteresowanego, osiągnięciem korzyści podatkowej.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze decyzji, odmówić określenia warunków cofnięcia skutków unikania opodatkowania, jeżeli zastosowanie innych niż art. 33 przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania.

Art. 625. § 1. Decyzja zawiera w szczególności:

1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących;
2) rozstrzygnięcie co do:
   a) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w pkt 1, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 33 § 1,
   b) prawidłowości przyjęcia czynności odpowiedniej, uznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, albo wskazania określonego w art. 33 § 6 przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania,
   c) wskazania skutków podatkowych, jakie mogłyby zaistnieć, gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, albo stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania;
3) określenie, w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania, przy uwzględnieniu elementów wymienionych w pkt 2 lit. b i c.

§ 2. W razie uznania stanowiska zainteresowanego za nieprawidłowe w zakresie opisanym w § 1 pkt 2 lit. a–c organ podatkowy wskazuje w decyzji prawidłowe stanowisko wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

§ 3. Jeżeli w decyzji nie określono skutków podatkowych stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby określony w art. 33 § 6 przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania, decyzja może ponadto określać uprawnienia zainteresowanego podmiotu, o którym mowa w art. 628.

Art. 626. § 1. W terminie 14 dni od dnia doręczenia decyzji zainteresowany może, uwzględniając jej treść, cofnąć skutki unikania opodatkowania poprzez złożenie korekty deklaracji.

§ 2. Jeżeli w wyniku dokonania czynności, o której mowa w art. 619 § 1 pkt 1, zaistniał taki stan rzeczy, w którym złożenie deklaracji lub korekty deklaracji byłoby niezgodne z odrębnymi przepisami, w szczególności w razie zmiany formy prawnej mającej wpływ na sposób opodatkowania, cofnięcie przez zainteresowanego skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 33 § 1, następuje poprzez złożenie, w terminie określonym w § 1, informacji zastępczej. Złożenie informacji zastępczej wywołuje skutki prawne odpowiadające złożeniu deklaracji.

§ 3. Złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej niezgodnej z treścią decyzji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

§ 4. Ponowne skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana na podstawie § 1 korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

§ 5. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór informacji zastępczej, wraz z objaśnieniami co do sposobu prawidłowego jej wypełnienia oraz terminu i miejsca jej składania, mając na uwadze umożliwienie prawidłowego rozliczenia podatku, a także kierując się potrzebą ułatwienia zainteresowanym poprawnego sporządzenia informacji zastępczej.

Art. 627. § 1. Organ podatkowy uwzględnia, w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego decyzję wydaną na podstawie art. 624 § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji.

§ 2. Organ podatkowy w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego pomija decyzję wydaną na podstawie art. 624 § 1 lub 2 lub cofnięcie skutków unikania opodatkowania dokonane zgodnie z treścią decyzji, jeżeli zgromadzone dowody wskazują na nierzetelność opisu czynności prowadzącej do unikania opodatkowania.

Art. 628. § 1. Zainteresowany niebędący podmiotem, który unikał opodatkowania, może w terminie 3 miesięcy od dnia doręczenia decyzji skorygować deklarację, uwzględniając treść tej decyzji, a także na jej podstawie w tym terminie wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli zainteresowany, który unikał opodatkowania:

1) cofnął zgodnie z art. 626 § 1 lub 2 skutki unikania opodatkowania oraz
2) wpłacił na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

§ 2. Do zainteresowanego, o którym mowa w § 1, przepisy art. 601 § 4 i 5 stosuje się odpowiednio.

Art. 629. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym oddziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 85 § 1, art. 91 § 2, art. 93, art. 558 § 7, art. 561 § 2 i 3, art. 573 § 1, art. 597, art. 599 § 3, art. 600 oraz działu III, z wyłączeniem art. 323, a także przepisy art. 45, art. 46, art. 49, art. 49b i art. 51 ustawy dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Rozdział 5

Współdziałanie

Oddział 1

Umowa o współdziałanie

Art. 630. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zawrzeć z podatnikiem, na jego wniosek, umowę o współdziałanie w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej, zwaną dalej „umową o współdziałanie”.

§ 2. Umowa o współdziałanie służy zapewnieniu przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego w warunkach przejrzystości podejmowanych działań oraz wzajemnego zaufania i zrozumienia między organem podatkowym a podatnikiem, przy uwzględnieniu charakteru prowadzonej przez podatnika działalności.

§ 3. Wniosek, o którym mowa w § 1, może złożyć podatnik, u którego wartość przychodu wskazana w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro, przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku kalendarzowego poprzedzającego rok złożenia wniosku.

§ 4. Umowa o współdziałanie może być zawarta z podatnikiem, który otrzymał pozytywną opinię z audytu wstępnego.

§ 5. W przypadku odmowy zawarcia umowy o współdziałanie Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje przyczyny takiej odmowy wraz z uzasadnieniem.

Art. 631. § 1. Umowa o współdziałanie jest zawierana w formie pisemnej na czas nieokreślony.

§ 2. Umowa o współdziałanie zawiera ustalenia stron niezbędne dla prawidłowej realizacji warunków umowy, w tym szczegółowe określenie praw i obowiązków stron

wynikających z zawartej umowy oraz sposób informowania się o osobach upoważnionych do kontaktu między stronami tej umowy.

Art. 632. Podatnik, który zawarł umowę o współdziałanie jest obowiązany do:

1) dobrowolnego i prawidłowego wykonywania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego;
2) posiadania skutecznego i adekwatnego zbioru zidentyfikowanych i opisanych procesów oraz procedur dotyczących zarządzania sposobem wykonywania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego i zapewniających ich prawidłowe wykonanie (ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego);
3) zgłaszania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, bez wezwania, wszelkich istotnych zagadnień podatkowych, które rozsądnie oceniając, mogą stać się źródłem sporu między podatnikiem a organem podatkowym, zgodnie z określonymi w umowie o współdziałanie progami istotności;
4) niezwłocznego przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, bez wezwania, istotnych informacji mogących mieć wpływ na uzyskanie korzyści podatkowej przez podatnika, zgodnie z określonymi w umowie o współdziałanie progami istotności.

Art. 633. W zakresie objętym umową o współdziałanie Szef Krajowej Administracji Skarbowej:

1) dostosowuje formę i częstotliwość działań weryfikujących poprawność wykonywania przez podatnika obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego do aktualnego poziomu skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego i dotychczasowej współpracy z organami podatkowymi;
2) przeprowadza kontrolę podatkową oraz kontrolę celno-skarbową podatnika;
3) wyraża zgodę na podjęcie wobec podatnika czynności sprawdzających na podstawie art. 660 przez inne organy Krajowej Administracji Skarbowej oraz wystąpienie do podatnika w trybie art. 79 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 634. Następca prawny podatnika nie wstępuje w prawa i obowiązki wynikające z umowy o współdziałanie.

Art. 635. § 1. Podatnik może w każdym czasie wypowiedzieć umowę o współdziałanie.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wypowiedzieć umowę o współdziałanie w przypadku:

1) naruszenia przez podatnika postanowień tej umowy lub
2) poważnego lub powtarzającego się naruszania przez podatnika przepisów prawa podatkowego

– wskazując przyczyny jej rozwiązania wraz z uzasadnieniem.

§ 3. Rozwiązanie umowy o współdziałanie następuje z dniem złożenia, w formie pisemnej, drugiej stronie wypowiedzenia tej umowy, chyba że z treści tego wypowiedzenia wynika późniejszy termin.

§ 4. W przypadku rozwiązania umowy o współdziałanie dane podatnika są niezwłocznie usuwane z ewidencji, o której mowa w art. 638.

Art. 636. W okresie 2 lat od dnia rozwiązania z podatnikiem umowy o współdziałanie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na podstawie art. 635 § 2 podatnik ten nie może złożyć wniosku o zawarcie kolejnej umowy o współdziałanie.

Art. 637. Z dniem rozwiązania umowy o współdziałanie Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wypowiedzieć porozumienie podatkowe, o którym mowa w oddziale 2.

Art. 638. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi ewidencję podatników, z którymi zawarł umowę o współdziałanie. Ewidencja ta jest jawna.

§ 2. Ewidencja, o której mowa w § 1, zawiera:

1) nazwę i NIP podatnika, z którym została zawarta umowa o współdziałanie;
2) datę rozpoczęcia obowiązywania umowy o współdziałanie.

§ 3. Ewidencję, o której mowa w § 1, udostępnia się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra do spraw finansów publicznych.

Oddział 2

Porozumienia podatkowe

Art. 639. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zawrzeć z podatnikiem będącym stroną umowy o współdziałanie, w formie pisemnej, porozumienie podatkowe w zakresie objętym tą umową w sprawie:

1) interpretacji przepisów prawa podatkowego;
2) ustalania cen transferowych;
3) braku zasadności zastosowania art. 33 § 1;

4) wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych;
5) innej, niezbędnej dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie.

Art. 640. § 1. Porozumienie podatkowe nie może zostać zawarte w zakresie czynności i zdarzeń objętych toczącym się postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub postępowaniem przed sądem administracyjnym albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

§ 2. W przypadku odmowy zawarcia porozumienia podatkowego Szef Krajowej Administracji Skarbowej wskazuje przyczyny odmowy wraz z uzasadnieniem.

§ 3. Do porozumienia podatkowego w sprawie, o której mowa w art. 639 pkt 1, przepis art. 565 § 1 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Do porozumienia podatkowego, o którym mowa w art. 639 pkt 2, mają odpowiednie zastosowanie przepisy o uprzednich porozumieniach cenowych, przy czym:
1) wysokość opłaty od porozumienia, o którym mowa w art. 639 pkt 2, wynosi 50% opłaty, o której mowa w tych przepisach, oraz 25 % tej opłaty od odnowienia porozumienia;
2) obowiązek przedstawienia przez podatnika dokumentów nie dotyczy dokumentów przekazanych uprzednio Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w ramach umowy o współdziałanie lub audytu podatkowego.

§ 5. Do porozumienia podatkowego w sprawie, o której mowa w art. 639 pkt 3, przepisy 605 § 1, art. 606 § 1, art. 608 pkt 1 i 2 oraz art. 610 stosuje się odpowiednio, przy czym:
1) wysokość opłaty od tego porozumienia wynosi 50% opłaty, o której mowa w art. 610;
2) obowiązek przedstawienia dokumentów, o których mowa w art. 605 § 1, nie dotyczy dokumentów przekazanych uprzednio Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w ramach umowy o współdziałanie lub audytu podatkowego.

Art. 641. Przed zawarciem porozumienia podatkowego Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zasięgnąć opinii:
1) Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla podatnika będącego stroną umowy o współdziałanie – w przypadku porozumienia podatkowego w sprawie, o której mowa w art. 639 pkt 1;
2) Rady – w przypadku porozumienia podatkowego, o którym mowa w art. 639 pkt 3; przepis art. 599 § 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 642. § 1. Podatnik może w każdym czasie wypowiedzieć porozumienie podatkowe.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wypowiedzieć porozumienie podatkowe, jeżeli:

1) wyjdą na jaw istotne dla sprawy, w jakiej zawarto porozumienie, nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, istniejące w dniu zawarcia tego porozumienia, nieznane Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, lub
2) stwierdzi, że porozumienie jest nieprawidłowe w świetle, w szczególności orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, uchwał Naczelnego Sądu Administracyjnego lub interpretacji ogólnych, lub
3) zostanie rozwiązana umowa o współdziałanie.

§ 3. Z zastrzeżeniem art. 637, rozwiązanie porozumienia podatkowego następuje z dniem złożenia, w formie pisemnej, drugiej stronie wypowiedzenia tego porozumienia wraz z uzasadnieniem. Podatnik w wypowiedzeniu porozumienia może wskazać inny niż wynikający ze zdania pierwszego termin rozwiązania porozumienia, poprzedzający dzień złożenia tego wypowiedzenia.

§ 4. Rozwiązanie porozumienia podatkowego na podstawie § 2 pkt 1 wywołuje skutki prawne od dnia jego zawarcia.

§ 5. Zastosowanie się do porozumienia rozwiązanego na podstawie § 1 oraz § 2 pkt 2 i 3, nie może szkodzić podatnikowi. Przepisy art. 574 § 1–3 i art. 576 § 1 pkt 1 oraz § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 643. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym oddziale do porozumień podatkowych przepisy działu III rozdziału 8 stosuje się odpowiednio.

Oddział 3

Audyt podatkowy

Art. 644. Audyt podatkowy przeprowadza Szef Krajowej Administracji Skarbowej wobec podatnika przed zawarciem umowy o współdziałanie (audyt wstępny) oraz w trakcie obowiązywania umowy o współdziałanie (audyt monitorujący) w celu sprawdzenia:

1) prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych;
2) skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego.

Art. 645. § 1. Podatnik jest obowiązany do przekazywania na wniosek Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dokumentów i informacji niezbędnych do przeprowadzenia audytu podatkowego.

§ 2. Dokumenty i informacje uznane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej za zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa są niszczone w terminie 2 miesięcy od dnia:

1) rozwiązania umowy o współdziałanie;
2) zakończenia audytu wstępnego, jeżeli audyt wstępny został zakończony opinią – w przypadku niezawarcia umowy o współdziałanie;
3) zakończenia weryfikacji zastosowania się przez podatnika do wydanych zaleceń, o których mowa w art. 646 § 1 pkt 2 – w przypadku niezawarcia umowy o współdziałanie.

Art. 646. § 1. Z przeprowadzonego audytu podatkowego Szef Krajowej Administracji Skarbowej sporządza:

1) opinię pozytywną albo
2) zalecenia wskazujące, jakie czynności podatnik powinien podjąć w celu usunięcia stwierdzonych w ramach audytu nieprawidłowości, wraz z uzasadnieniem, albo
3) opinię negatywną.

§ 2. Audyt monitorujący polega na wykonywaniu czynności audytowych w sposób ciągły.

§ 3. Opinia lub zalecenia są przekazywane niezwłocznie podatnikowi.

§ 4. Termin realizacji czynności podejmowanych w związku z przekazanymi zaleceniami podatnik uzgadnia z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 5. W przypadku zastosowania się przez podatnika do zaleceń audytu wstępnego, audyt ten może być wznowiony na okres niezbędny do weryfikacji zastosowania się podatnika do tych zaleceń.

Art. 647. § 1. O przeprowadzeniu audytu wstępnego i jego zakresie decyduje Szef Krajowej Administracji Skarbowej, biorąc pod uwagę ocenę ryzyka podatkowego zidentyfikowanego u podatnika wnioskującego o zawarcie umowy o współdziałanie.

§ 2. Podatnik jest informowany o zakresie audytu wstępnego.

§ 3. Harmonogram działań podejmowanych w ramach audytu wstępnego Szef Krajowej Administracji Skarbowej uzgadnia z podatnikiem.

§ 4. Audyt wstępny w zakresie poprawności wypełniania obowiązków podatkowych obejmie dwa lata podatkowe poprzedzające rok, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem o podpisanie umowy o współdziałanie, oraz okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem, do dnia zakończenia tego audytu.

§ 5. Audyt wstępny w zakresie poprawności wypełniania obowiązków podatkowych przez następcę prawnego podatnika, który zawarł umowę o współdziałanie, może objąć krótszy okres niż określony w § 4.

Art. 648. Audyt podatkowy w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych obejmuje analizę ryzyka i badanie dokumentacji dotyczącej zidentyfikowanych obszarów ryzyka podatkowego.

Art. 649. Audyt podatkowy w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego obejmuje ocenę możliwości prawidłowego wykonywania obowiązków podatkowych poprzez weryfikację poziomu wdrożenia i funkcjonowania:

1) sytemu zarządzania ryzykiem,
2) kontroli wewnętrznej,
3) audytu wewnętrznego,
4) nadzoru zgodności działalności z przepisami prawa, regulacjami wewnętrznymi i dobrowolnie przyjętymi standardami
5) mechanizmów nadzoru zewnętrznego, w tym niezależnego audytu funkcji podatkowej

– w odniesieniu do spraw podatkowych.

Art. 650. § 1. W przypadku złożenia prawnie skutecznej deklaracji, korekty deklaracji lub informacji zastępczej, o której mowa w art. 626 § 2:

1) w terminie 14 dni od dnia otrzymania zaleceń audytu wstępnego i w celu usunięcia stwierdzonych w nim nieprawidłowości w zakresie realizacji obowiązków podatkowych i wpłacenia związanej z tą korektą zaległości podatkowej w terminie 7 dni od daty złożenia tej deklaracji, korekty deklaracji albo informacji zastępczej – przepis art. 168 § 1 stosuje się odpowiednio;
2) za okres rozliczeniowy objęty audytem monitorującym oraz pod warunkiem dokonania przez podatnika wpłaty zaległości podatkowych w terminie 7 dni od dnia złożenia tej deklaracji, korekty deklaracji albo informacji zastępczej – nie nalicza się odsetek za zwłokę.

§ 2. Przepis § 1 pkt 1 stosuje się do deklaracji, korekt deklaracji oraz informacji zastępczych złożonych za okresy nieobjęte audytem wstępnym, jeżeli złożone zostały w celu usunięcia nieprawidłowości stwierdzonych w wyniku tego audytu.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe.

Art. 651. § 1. Czynności w zakresie audytu podatkowego wykonują pracownicy zatrudnieni w wyodrębnionej w tym celu komórce organizacyjnej urzędu obsługującego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, działający z jego upoważnienia.

§ 2. Czynności w zakresie audytu podatkowego mogą być wykonywane z upoważnienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez pracowników i funkcjonariuszy jednostek Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. Pracownicy i funkcjonariusze wykonujący czynności w zakresie audytu podatkowego nie mogą uczestniczyć w przeprowadzaniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz w postępowaniu podatkowym wobec podatnika objętego tym audytem przez okres trzech lat od dnia jego zakończenia.

Art. 652. § 1. Niezależny audyt funkcji podatkowej jest przeprowadzany na zlecenie podatnika przez niezależnego audytora podatkowego.

§ 2. Niezależnym audytorem podatkowym może być spółka doradztwa podatkowego lub firma audytorska, lub doradca podatkowy, lub biegły rewident, z wyjątkiem podmiotu:

1) wykonującego na rzecz podatnika czynności rewizji finansowej, usługi doradztwa podatkowego lub prawnego, w okresie objętym tym audytem podatkowym oraz w trakcie jego przeprowadzania;
2) będącego podmiotem krajowym lub podmiotem zagranicznym wobec:
   a) podatnika,
   b) podmiotu wykonującego usługi doradztwa podatkowego lub czynności rewizji finansowej na rzecz tego podatnika

   – w okresie objętym tym audytem oraz w trakcie jego przeprowadzania;
3) wykonującego usługi, o których mowa w pkt 2, na rzecz podmiotu, który świadczy na rzecz podatnika takie usługi, w okresie objętym tym audytem podatkowym oraz w trakcie jego przeprowadzania.

Art. 653. § 1. Niezależny audyt funkcji podatkowej obejmuje sprawdzenie prawidłowości wykonywania obowiązków podatkowych oraz skuteczności i adekwatności wdrożonych ram wewnętrznego nadzoru podatkowego.

§ 2. Z przeprowadzenia niezależnego audytu funkcji podatkowej sporządza się raport zawierający jego wynik. Raport podpisuje niezależny audytor podatkowy przeprowadzający ten audyt.

§ 3. Raport z audytu jest przekazywany niezwłocznie podatnikowi wraz z dokumentacją audytu zawierającą testy i procedury przeprowadzone w jego trakcie.

Art. 654. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym oddziale przepisy działu III rozdziału 8 stosuje się odpowiednio.

Art. 655. W zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale przepisy art. 366, art. 367, art. 372, art. 373 i art. 375–377 oraz działu III rozdziałów 3, 7 i 11 stosuje się odpowiednio.

Rozdział 6

Czynności sprawdzające

Art. 656. § 1. Organy podatkowe pierwszej instancji dokonują czynności sprawdzających, mających na celu:

1) sprawdzenie terminowości:
   a) składania deklaracji oraz informacji o prowadzonej ewidencji, o której mowa w art. 298 § 2 ustawy,
   b) wpłacania podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
2) stwierdzenie formalnej poprawności dokumentów, o których mowa w pkt 1;
3) weryfikację podstawy opodatkowania oraz ustalenie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;
4) weryfikację poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów lub dochodów opodatkowanych lub przychodów lub dochodów nieopodatkowanych - w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
5) weryfikację danych i dokumentów będących podstawą dokonywanej przez podatników rejestracji podatkowej lub aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym;
6) weryfikację wartości rzeczy lub praw majątkowych;
7) weryfikację prawidłowości sporządzenia remanentu zarządzonego przez naczelnika urzędu skarbowego w trakcie roku podatkowego.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub organ podatkowy upoważniony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług oraz informacji na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów

międzynarodowych, których stroną jest Unia Europejska, dokonuje czynności sprawdzających odnoszących się do dokumentów składanych do tego organu.

Art. 657. § 1. W razie stwierdzenia, że deklaracja zawiera błędy rachunkowe lub inne oczywiste omyłki lub wypełniono ją niezgodnie z ustalonymi wymaganiami, organ podatkowy w zależności od charakteru i zakresu uchybień:

1) koryguje deklarację, dokonując stosownych poprawek lub uzupełnień, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza kwoty 5 000 zł, lub
2) zwraca się do składającego deklarację o jej skorygowanie, a w razie potrzeby również o złożenie niezbędnych wyjaśnień, wskazując przyczyny, z powodu których informacje zawarte w deklaracji podaje się w wątpliwość.

§ 2. Organ podatkowy:

1) uwierzytelnia kopię skorygowanej deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1;
2) doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu.

§ 3. Przepisu § 2 nie stosuje się, gdy zmiana dokonana w wyniku korekty deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1, nie przekracza kwoty 50 zł. W takim przypadku organ podatkowy koryguje deklarację i informuje podatnika o zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych lub wysokości straty. Do informacji przepis art. 356 stosuje się odpowiednio.

§ 4. Na korektę, o której mowa w § 1 pkt 1, podatnik może wnieść sprzeciw do organu, który dokonuje korekty, w terminie 14 dni od dnia doręczenia uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji lub przekazania informacji, o której mowa w § 3. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę.

§ 5. W razie niewniesienia sprzeciwu w terminie korekta deklaracji, o której mowa w § 1 pkt 1, wywołuje skutki prawne jak korekta deklaracji złożona przez zobowiązanego.

§ 6. Podatnik przed terminem, o którym mowa w § 4, może poinformować organ podatkowy o prawidłowości korekty deklaracji. Skutki prawne, o których mowa w § 5, następują z dniem wpływu tej informacji do organu podatkowego.

§ 7. Przepisy § 1–6 stosuje się odpowiednio do załączników do deklaracji oraz deklaracji składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Art. 658. § 1. Organ podatkowy może zażądać złożenia wyjaśnień w sprawie przyczyn niezłożenia deklaracji lub sprawozdania finansowego lub wezwać do ich złożenia, jeżeli nie zostały złożone mimo takiego obowiązku.

§ 2. W razie wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji organ podatkowy może wezwać do udzielenia, w wyznaczonym terminie, niezbędnych wyjaśnień, przedłożenia dowodów, uzupełnienia lub skorygowania deklaracji, wskazując przyczyny podania w wątpliwość rzetelności danych w niej zawartych.

§ 3. W przypadku weryfikacji poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów lub dochodów opodatkowanych lub przychodów lub dochodów nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych organ może wezwać do złożenia niezbędnych wyjaśnień i przedstawienia dowodów.

§ 4. W przypadku wezwania do przedłożenia dowodów niezbędna jest zgoda zobowiązanego.

Art. 659. § 1. Jeżeli ocena zasadności zwrotu podatku wymaga przeprowadzenia czynności sprawdzających, a termin zwrotu podatku wynikający z odrębnych przepisów nie może zostać zachowany, organ podatkowy wskazuje nowy termin załatwienia sprawy.

§ 2. W sprawie wskazania nowego terminu zwrotu, o którym mowa w § 1, organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Art. 660. § 1. Organ podatkowy, w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, może zażądać od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą:

1) przedstawienia dokumentów mających istotne znaczenie w zakresie objętym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową u podatnika, w celu sprawdzenia ich prawidłowości i rzetelności;
2) przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w

postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 391 § 2, jeżeli kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu oprogramowania; przepis art. 46 § 5 pkt 1 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Z czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika sporządza się adnotację.

§ 3. Czynności określone w § 1 pkt 2 kontrahent podatnika jest obowiązany wykonać na własny koszt.

§ 4. Przepisy § 1-3 stosuje się także do podmiotów prowadzących działalność gospodarczą uczestniczących w dostawie tego samego towaru lub świadczeniu tej samej usługi będących zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub świadczeniu usługi. W takim przypadku żądanie, o którym mowa w § 1, może dotyczyć wyłącznie dokumentów związanych z tą dostawą towaru lub tym świadczeniem usługi.

§ 5. Jeżeli miejsce zamieszkania, siedziba lub miejsce wykonywania działalności kontrahenta podatnika znajdują się poza obszarem działania organu prowadzącego postępowanie lub kontrolę, czynności sprawdzających, o których mowa w § 1, na zlecenie tego organu może także dokonać organ właściwy miejscowo.

§ 6. Jeżeli z materiału dowodowego zgromadzonego w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających wynika potrzeba uzyskania informacji lub dokumentów, o których mowa w § 1 pkt 1, od podatnika niewykonującego działalności gospodarczej, organ podatkowy może zwrócić się do tego podatnika o przedłożenie tych informacji lub dokumentów.

Art. 661. § 1. Jeżeli ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych, organ podatkowy może zwrócić się do niego o okazanie dokumentów lub o złożenie kopii lub wydruku dokumentów, których posiadania przez podatnika, w określonym czasie, wymaga przepis prawa.

§ 2. Na uzasadniony wniosek podatnika czynności okazania dokumentów można dokonać w miejscu zamieszkania lub siedzibie podatnika, miejscu prowadzenia działalności gospodarczej albo prowadzenia ksiąg rachunkowych.

§ 3. Banki, na żądanie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego, są obowiązane do sporządzania i przekazywania informacji o zdarzeniach stanowiących podstawę do skorzystania przez podatnika z ulg podatkowych, jeżeli zostały wykazane w deklaracji złożonej przez podatnika.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się również do zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych i dobrowolnych funduszy emerytalnych, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych i indywidualnych kont zabezpieczenia emerytalnego, oraz do domów maklerskich, banków prowadzących działalność maklerską, towarzystw funduszy inwestycyjnych, zarządzających ASI w rozumieniu ustawy z dnia 27 maja 2004 r. o funduszach inwestycyjnych i zarządzaniu alternatywnymi funduszami inwestycyjnymi (Dz. U. z 2018 r. poz. 1355, 2215, 2243 i 2244 oraz z 2019 r. poz. 730 i 875) i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

§ 5. Informacje, o których mowa w § 3 i 4, oznacza się klauzulą: „Tajemnica skarbowa", a ich przekazanie następuje w trybie przewidzianym dla dokumentów zawierających informacje niejawne o klauzuli „zastrzeżone".

Art. 662. § 1. Organ podatkowy, za zgodą podatnika, może dokonać oględzin, jeżeli jest to niezbędne do zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi ze złożonej przez podatnika deklaracji.

§ 2. W przypadku określonym w § 1 pracownik organu podatkowego, w porozumieniu z podatnikiem, ustala termin dokonania oględzin. Pismo podatnika lub podpisaną przez podatnika adnotację potwierdzające ustalenie terminu oględzin dołącza się do akt sprawy.

§ 3. W razie nieudostępnienia przedmiotu oględzin w uzgodnionym terminie organ podatkowy może wyznaczyć nowy termin przeprowadzenia oględzin.

§ 4. Pracownik organu podatkowego sporządza protokół z przeprowadzonych oględzin, który dołącza do akt sprawy.

Art. 663. Przepisy art. 657–662 stosuje się odpowiednio w przypadku złożenia deklaracji lub wniosku o zwrot podatku.

Art. 664. Przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio również do zobowiązanych innych niż podatnik.

Art. 665. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy:

1) działu III:
   a) rozdziałów 1-4 i 6, z wyłączeniem art. 371,
   b) rozdziałów 7, 10, 11, 15, 17, 23 i 24;
2) art. 366, art. 367, art. 380 i art. 384.

Rozdział 7

Kontrola podatkowa

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 666. § 1. Kontrolę podatkową u podatników, płatników, inkasentów oraz następców prawnych, zwanych dalej „kontrolowanymi”, przeprowadzają organy podatkowe pierwszej instancji, z zastrzeżeniem art. 633 pkt 2.

§ 2. Celem kontroli podatkowej jest sprawdzenie, czy kontrolowani wywiązują się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. W przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w toku kontroli podatkowej kontrolowanego informuje się o tych nieprawidłowościach, aby mógł on dokonać korekty deklaracji po zakończonej kontroli.

§ 3. Zakres kontroli może być ograniczony do wybranych czynności, których dokonywał kontrolowany, lub czynności lub zdarzeń, w których brał udział.

§ 4. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest sprawdzenie stosowania uznanej przez ten organ metody ustalania ceny transferowej między podmiotami powiązanymi.

§ 5. Przepisy dotyczące kontrolowanego stosuje się odpowiednio do reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, z wyłączeniem art. 674 § 1 pkt 2 oraz art. 694.

Art. 667. Do prowadzenia kontroli podatkowej kontrolowanego będącego przedsiębiorcą stosuje się przepisy rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

Art. 668. § 1 Kontrola podatkowa nie może być ponownie wszczęta w tej samej sprawie.

§ 2. W zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną organu podatkowego kontrola podatkowa może być ponownie wszczęta, jeżeli jest niezbędna do przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, stwierdzenia wygaśnięcia, uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej lub wznowienia postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną.

Art. 669. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może uzgadniać z obcą władzą przeprowadzenie kontroli jednoczesnych.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, występując do obcej władzy o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, podaje uzasadnienie wszczęcia takiej kontroli oraz czas jej przeprowadzenia.

§ 3. W przypadku gdy obca władza wystąpiła o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdza, w drodze postanowienia, przystąpienie do kontroli albo odmawia przeprowadzenia kontroli, uzasadniając przyczynę odmowy.

Art. 670. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy art. 283, art. 291, art. 325 § 3, art. 326–330 i art. 366–368 oraz przepisy działu III rozdziałów 3, 4 i 6, z wyłączeniem art. 371, rozdziałów 7 i 8, z wyłączeniem art. 402–405, oraz rozdziałów 9–11, 15, 17, 23 i 24.

Oddział 2

Wszczęcie kontroli

Art. 671. Kontrolę podatkową wszczyna się z urzędu.

Art. 672. § 1. Organy podatkowe zawiadamiają kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 674.

§ 2. Kontrolę wszczyna się nie wcześniej niż po upływie 7 dni i nie później niż przed upływem 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli.

§ 3. Jeżeli kontrola nie zostanie wszczęta w terminie 30 dni od dnia doręczenia zawiadomienia, wszczęcie kontroli wymaga ponownego zawiadomienia.

§ 4. Wszczęcie kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia wymaga zgody lub wniosku kontrolowanego.

Art. 673. § 1. Zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej zawiera:

1) oznaczenie organu;
2) datę i miejsce wystawienia;
3) oznaczenie kontrolowanego;
4) wskazanie zakresu kontroli;
5) pouczenie o prawie złożenia korekty deklaracji;
6) pouczenie o prawie ustanowienia pełnomocnika;
7) pouczenie o sankcjach grożących za utrudnianie kontroli podatkowej;
8) podpis osoby upoważnionej do dokonania zawiadomienia, a jeżeli zawiadomienie zostało wydane w postaci elektronicznej – kwalifikowany podpis elektroniczny, podpis zaufany albo podpis osobisty.

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, mając na uwadze zapewnienie

właściwego poinformowania kontrolowanego o zakresie kontroli oraz o przysługujących mu uprawnieniach w toku kontroli.

Art. 674. § 1. Nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, jeżeli:

1) kontrola:
   a) dotyczy zasadności zwrotu podatku lub nadpłaty,
   b) ma być wszczęta na żądanie organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo lub przestępstwo skarbowe,
   c) dotyczy opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych,
   d) dotyczy niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej,
   e) dotyczy okresu rozliczeniowego, za który podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji,
   f) ma być podjęta w oparciu o informacje uzyskane na podstawie przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu,
   g) zostaje wszczęta w trybie, o którym mowa w art. 678 § 1,
   h) ma charakter doraźny i dotyczy ewidencjonowania sprzedaży przy użyciu kasy rejestrującej, użytkowania kasy rejestrującej lub sporządzania spisu z natury,
   i) ma charakter doraźny i dotyczy sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej lub sprawdzenia, na potrzeby innej kontroli, okoliczności zawarcia transakcji z kontrahentem,
   j) dotyczy podatku od wydobycia niektórych kopalin,
   k) dotyczy podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego w zakresie sposobu użytkowania przedmiotu opodatkowania,
   l) dotyczy zasadności zwrotu podatku w rozumieniu przepisów rozdziału 7b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 6a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
2) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że kontrolowany:
   a) jest zobowiązanym w postępowaniu egzekucyjnym w administracji,
   b) nie ma miejsca zamieszkania lub adresu siedziby albo doręczanie pism na podane adresy było bezskuteczne lub utrudnione.

§ 2. Przepis § 1 pkt 1 stosuje się również w razie konieczności rozszerzenia zakresu kontroli na inne okresy rozliczeniowe z uwagi na nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych.

Art. 675. § 1. Kontrola podatkowa jest przeprowadzana na podstawie imiennego upoważnienia udzielonego przez:

1) naczelnika urzędu skarbowego lub osobę zastępującą naczelnika urzędu skarbowego – pracownikom izby administracji skarbowej obsługującej tego naczelnika;
2) samorządowy organ podatkowy lub osobę zastępującą albo skarbnika jednostki samorządu terytorialnego - pracownikom urzędu gminy albo miasta, lub starostwa, lub urzędu marszałkowskiego;
3) Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub osobę zastępującą Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – pracownikom urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

§ 2. Upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej zawiera:

1) oznaczenie organu, datę i miejsce wystawienia;
2) wskazanie podstawy prawnej;
3) imię i nazwisko kontrolującego albo kontrolujących;
4) numer legitymacji służbowej kontrolującego albo kontrolujących;
5) oznaczenie kontrolowanego;
6) określenie zakresu kontroli;
7) datę rozpoczęcia i przewidywany termin zakończenia kontroli;
8) podpis osoby udzielającej upoważnienia, z podaniem zajmowanego stanowiska lub funkcji;
9) informację o przyczynie braku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli w przypadkach określonych w art. 674 § 1;
10) pouczenie o podstawowych prawach i obowiązkach kontrolowanego wynikających z przepisów niniejszego rozdziału oraz ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców
11) wskazanie informacji, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679.

§ 3. Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych na podstawie upoważnienia, które nie spełnia wymagań, o których mowa w § 2, lub wykraczających poza zakres wskazany w upoważnieniu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

§ 4. Upoważnienie, które nie spełnia wymagań, o których mowa w § 2, nie stanowi podstawy do przeprowadzenia kontroli.

§ 5. Zakres kontroli nie może wykraczać poza zakres wskazany w upoważnieniu.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, uwzględniając zapewnienie właściwej identyfikacji kontrolujących oraz ustalenie zakresu i okresu trwania kontroli podatkowej.

Art. 676. § 1. Wszczęcie kontroli podatkowej, z zastrzeżeniem art. 678, następuje przez doręczenie kontrolowanemu upoważnienia do jej przeprowadzenia oraz okazanie legitymacji służbowej, jeżeli upoważnienie jest doręczane w inny sposób niż w postaci elektronicznej

§ 2. Kontrolowany jest obowiązany ustanowić pełnomocnika na wypadek swojej nieobecności lub innej osoby, o której mowa w § 3 i 4, w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowił pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.

§ 3. Jeżeli kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (reprezentant kontrolowanego).

§ 4. Jeżeli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

§ 5. W razie niemożności wszczęcia kontroli w trybie wskazanym w § 1-4 z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, kontrolujący wzywa kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika do stawienia się w siedzibie organu podatkowego w terminie 7 dni od dnia doręczenia wezwania.

§ 6. W przypadku niestawienia się osoby wzywanej w terminie, o którym mowa w § 5, kontrolę uznaje się za wszczętą w dniu upływu tego terminu.

§ 7. W przypadku wszczęcia kontroli w trybie § 6, upoważnienie do kontroli doręcza się niezwłocznie, gdy kontrolowany, reprezentant kontrolowanego lub pełnomocnik stawi się w miejscu prowadzenia kontroli lub w siedzibie organu podatkowego.

§ 8. W razie niemożności prowadzenia czynności kontrolnych z powodu nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, w szczególności gdy nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, a także w przypadku gdy zakończenie kontroli jest uzależnione od rozstrzygnięcia innego organu, kontrola może być zawieszona do czasu umożliwienia przeprowadzenia tych czynności.

§ 9. Do czasu trwania kontroli nie wlicza się okresu zawieszenia, o którym mowa w § 8.

§ 10. Kontrola podatkowa, która została zawieszona, może być podjęta w każdym czasie, od momentu umożliwienia przeprowadzenia czynności, o których mowa w § 8.

§ 11. Kontrola podatkowa, która została zawieszona, podlega umorzeniu, jeżeli w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu nie ustanie przyczyna zawieszenia lub nastąpi przedawnienie wymiaru.

Art. 677. Po otrzymaniu akt kontroli na podstawie art. 596 § 2 lub art. 602 § 1 i 2 naczelnik urzędu skarbowego podejmuje z urzędu zawieszoną kontrolę podatkową.

Art. 678. § 1. Kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej kontrolowanemu, gdy czynności kontrolne są niezbędne do przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

§ 2. W razie nieobecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, kontrola podatkowa może być wszczęta po okazaniu legitymacji służbowej pracownikowi kontrolowanego, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny, lub w obecności przywołanego świadka, którym powinien być funkcjonariusz publiczny, niebędący jednak pracownikiem organu przeprowadzającego kontrolę.

§ 3. W przypadkach, o których mowa w § 1 i 2, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli należy doręczyć niezwłocznie, gdy kontrolowany, reprezentant kontrolowanego lub pełnomocnik stawi się w miejscu prowadzenia kontroli lub siedzibie organu.

§ 4. W przypadku niestawienia się kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika w miejscu, o którym mowa w § 3, organ podatkowy, nie później jednak niż w terminie 7 dni od dnia wszczęcia kontroli, wysyła upoważnienie do przeprowadzenia kontroli na adres zamieszkania lub siedziby kontrolowanego.

§ 5. Dokumenty z czynności kontrolnych dokonanych z naruszeniem obowiązku, o którym mowa w § 3 i 4, nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

§ 6. Organ podatkowy może zawiesić kontrolę podatkową, jeżeli w okresie 30 dni od dnia jej wszczęcia nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.

§ 7. Kontrola podatkowa, która została zawieszona, może być podjęta w każdym czasie, gdy zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego.

§ 8. Kontrola podatkowa, która została zawieszona, podlega umorzeniu, jeżeli w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu nie zostaną ustalone dane identyfikujące kontrolowanego lub nastąpi przedawnienie wymiaru.

§ 9. Przepisów § 6–8 nie stosuje się do kontrolowanego będącego przedsiębiorcą.

§ 10. Postanowienie o zawieszeniu kontroli oraz postanowienie o umorzeniu kontroli pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 679. W przypadku gdy kontrolowana spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w trakcie kontroli podatkowej, kontrola podatkowa jest prowadzona wobec byłych wspólników tej spółki przez organ podatkowy, który wszczął kontrolę podatkową wobec spółki.

Art. 680. § 1. W przypadku kontroli podatkowej w zakresie funkcjonowania podatkowej grupy kapitałowej, kontrolowanym jest każda spółka wchodząca w skład tej grupy w okresie objętym kontrolą podatkową.

§ 2. W przypadku gdy podatkowa grupa kapitałowa utraciła status podatnika, prowadzi się jedną kontrolę podatkową wobec spółek wchodzących w skład tej grupy. Upoważnienie do kontroli podatkowej doręcza się spółkom wchodzącym w skład podatkowej grupy kapitałowej przed utratą statusu podatnika.

§ 3. Rozwiązanie którejkolwiek ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej nie stanowi przeszkody do prowadzenia kontroli podatkowej wobec pozostałych spółek wchodzących w skład tej grupy.

§ 4. Kontrolę podatkową, o której mowa w § 1 i 2, prowadzi naczelnik urzędu skarbowego, o którym mowa w art. 1a ust. 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Oddział 3

Czynności kontrolne

Art. 681. § 1. Czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika, chyba że kontrolowany zrezygnuje z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

§ 2. Jeżeli pełnomocnik jest nieobecny w miejscu prowadzenia kontroli, podczas gdy jest obecny kontrolowany, pisma doręcza się kontrolowanemu, a czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego.

§ 3. Oświadczenie o rezygnacji z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych składane jest na piśmie. W razie odmowy złożenia oświadczenia kontrolujący dokonuje odpowiedniej adnotacji, dołączając ją do protokołu.

§ 4. W przypadku gdy w toku kontroli kontrolowany, reprezentant kontrolowanego lub pełnomocnik jest nieobecny, lecz nie zrezygnowano z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych, czynności kontrolne mogą być wykonywane w obecności innych osób, o których mowa w art. 678 § 2.

Art. 682. § 1. Czynności kontrolne prowadzone są w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji lub w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, a w przypadku skrócenia w toku kontroli czasu prowadzenia działalności - czynności kontrolne mogą być prowadzone przez 8 godzin dziennie.

§ 2. W przypadku gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego jest obowiązany zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się również w przypadku gdy kontrolowany prowadzi działalność w lokalu mieszkalnym.

Art. 683. Kontrola lub poszczególne czynności kontrolne za zgodą kontrolowanego mogą być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

Art. 684. § 1. Kontrolujący, w zakresie wynikającym z upoważnienia, jest w szczególności uprawniony do:

1) wstępu na grunt oraz do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego;
2) wstępu do lokali mieszkalnych w przypadku, o którym mowa w art. 662 § 1;
3) żądania okazania majątku podlegającego kontroli oraz do dokonania jego oględzin;
4) żądania udostępniania akt, ksiąg i wszelkiego rodzaju dokumentów związanych z przedmiotem kontroli oraz do sporządzania z nich odpisów, kopii, wyciągów, notatek, wydruków i udokumentowanego pobierania danych w postaci elektronicznej;
5) zbierania innych niezbędnych materiałów w zakresie objętym kontrolą;
6) zabezpieczania zebranych dowodów;

7) legitymowania osób w celu ustalenia ich tożsamości, jeżeli jest to niezbędne dla potrzeb kontroli;
8) żądania przeprowadzenia spisu z natury;
9) przesłuchiwania świadków, kontrolowanego oraz innych osób wymienionych w art. 686 § 4;
10) przeprowadzania dowodu z opinii biegłego.

§ 2. Kontrolujący może zażądać wydania, na czas trwania kontroli, za pokwitowaniem:
1) próbek towarów;
2) akt, ksiąg i dokumentów, o których mowa w § 1 pkt 4:
   a) w razie powzięcia uzasadnionego podejrzenia, że są one nierzetelne, lub
   b) gdy kontrolowany nie zapewnia kontrolującym warunków umożliwiających wykonywanie czynności kontrolnych związanych z badaniem tej dokumentacji, w szczególności gdy nie udostępnia kontrolującym samodzielnego pomieszczenia i miejsca do przechowywania dokumentów.

§ 3. Przeglądanie akt postępowania przygotowawczego i sądowego, akt spraw sądowych, a także dokumentów zawierających informacje niejawne lub stanowiące tajemnicę zawodową oraz sporządzanie z nich odpisów i notatek następuje z zachowaniem właściwych przepisów.

Art. 685. § 1. Kontrolujący może zwrócić się do właściwego ze względu na miejsce prowadzenia czynności kontrolnych komendanta Policji, Straży Granicznej lub straży gminnej albo miejskiej, o udzielenie pomocy, jeżeli istnieje uzasadnione przypuszczenie, że w toku czynności kontrolnych natrafi na opór, który utrudni lub uniemożliwi mu wykonywanie tych czynności. Jeżeli opór stawia żołnierz w czynnej służbie wojskowej, kontrolujący wzywa do pomocy właściwy organ wojskowy, chyba że zwłoka groziłaby udaremnieniem czynności kontrolnych, a na miejscu nie ma organu wojskowego.

§ 2. Organy wymienione w § 1 zapewniają pomoc przy przeprowadzeniu kontroli.

§ 3. Z pisemnym wnioskiem o udzielenie pomocy kontrolujący występuje do organów, o których mowa w § 1, co najmniej 7 dni przed terminem przeprowadzenia kontroli.

§ 4. W pilnych przypadkach, w których istnieje poważne zagrożenie dla życia, zdrowia ludzkiego oraz bezpieczeństwa i porządku w miejscu przeprowadzania czynności kontrolnych albo uzasadnione podejrzenie takiego zagrożenia, albo gdy w toku wykonywania czynności kontrolujący natrafił na opór, który utrudnia lub uniemożliwia mu wykonywanie tych czynności, wniosek, o którym mowa w § 3, może być złożony ustnie bez zachowania terminu

określonego w tym przepisie, po okazaniu imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz legitymacji służbowej kontrolującego.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 4, kontrolujący przekazuje potwierdzenie wezwania na piśmie, nie później niż w terminie 3 dni od dnia zakończenia czynności kontrolnych.

§ 6. Pomoc udzielana przez organy, o których mowa w § 1, polega na umożliwieniu przeprowadzenia kontroli, w szczególności przez zapewnienie porządku w miejscu jej przeprowadzania oraz osobistego bezpieczeństwa osób obecnych w miejscu przeprowadzania kontroli.

Art. 686. § 1. Kontrolowany, jego pracownik oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są obowiązani umożliwić wykonywanie czynności, o których mowa w art. 684, w szczególności:

1) umożliwić, nieodpłatnie, filmowanie, fotografowanie, dokonywanie nagrań dźwiękowych oraz utrwalanie stanu faktycznego za pomocą innych nośników informacji, jeżeli film, fotografia, nagranie lub informacja zapisana na innym nośniku może stanowić dowód lub przyczynić się do utrwalenia dowodu w sprawie będącej przedmiotem kontroli;
2) przedstawić, na żądanie kontrolującego, tłumaczenie na język polski sporządzonej w języku obcym dokumentacji dotyczącej spraw będących przedmiotem kontroli;
3) przekazać, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na informatycznym nośniku danych, wyciąg z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisany w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej, o której mowa w art. 391 § 2, jeżeli kontrolowany prowadzi księgi podatkowe przy użyciu oprogramowania; przepis art. 46 § 5 pkt 1 stosuje się;
4) zapewnić kontrolującym dostęp do niezbędnej odzieży ochronnej, której obowiązek zastosowania w momencie wstępu na grunt, do budynków, lokali lub innych pomieszczeń kontrolowanego bezpośrednio wynika z odrębnych przepisów lub regulacji kontrolowanego.

§ 2. Czynności określone w § 1 pkt 2 i 3 kontrolowany jest obowiązany wykonać na własny koszt.

§ 3. Kontrolowany ma obowiązek w wyznaczonym terminie udzielać wszelkich wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, dostarczać kontrolującemu żądane dokumenty

oraz zapewnić kontrolującemu warunki do pracy, w tym w miarę możliwości udostępnić samodzielne pomieszczenie i miejsce do przechowywania dokumentów.

§ 4. Reprezentant kontrolowanego, pracownik oraz osoby współdziałające z kontrolowanym są obowiązani udzielić wyjaśnień dotyczących przedmiotu kontroli, w zakresie wynikającym z wykonywanych czynności lub zadań.

§ 5. Kontrolujący jest uprawniony do wstępu na teren jednostki kontrolowanej oraz poruszania się po tym terenie na podstawie legitymacji służbowej bez potrzeby uzyskiwania przepustki oraz nie podlega rewizji osobistej przewidzianej w regulaminie wewnętrznym tej jednostki. Kontrolujący podlega natomiast przepisom o bezpieczeństwie i higienie pracy obowiązującym w kontrolowanej jednostce.

Art. 687. § 1. Kontrolujący ma prawo wstępu na teren, do budynku lub lokalu mieszkalnego kontrolowanego w celu:

1) dokonania oględzin, jeżeli:
   a) zostały one wskazane jako miejsce wykonywania działalności gospodarczej lub jako siedziba kontrolowanego,
   b) jest to niezbędne do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego lub podstawy opodatkowania,
   c) jest to niezbędne do zweryfikowania faktu poniesienia wydatków na cele mieszkaniowe uprawniających do skorzystania z ulg podatkowych;
2) dokonania oględzin oraz przeszukania lokali mieszkalnych, innych pomieszczeń lub rzeczy, jeżeli powzięto informację o prowadzeniu niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej albo w przypadku gdy są tam przechowywane przedmioty, księgi podatkowe, akta lub inne dokumenty mogące mieć wpływ na ustalenie istnienia obowiązku podatkowego lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego.

§ 2. Czynności wymienione w § 1 pkt 2 przeprowadzają upoważnieni pracownicy organu podatkowego po uzyskaniu, na wniosek organu podatkowego, zgody prokuratora rejonowego. Przed przystąpieniem do tych czynności kontrolowanemu okazuje się postanowienie prokuratora o wyrażeniu na nie zgody. Przepisy ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego o przeszukaniu odnoszące się do Policji mają także zastosowanie do kontrolujących. Sporządza się protokół tych czynności, który wymaga zatwierdzenia przez prokuratora. W razie odmowy zatwierdzenia protokołu materiały i informacje zebrane w toku czynności nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym.

§ 3. Czynności wymienione w § 1 pkt 1 są dokonywane za zgodą kontrolowanego. W razie braku takiej zgody przepis § 2 stosuje się odpowiednio.

§ 4. W przypadku gdy nieruchomości lub ich części albo rzeczy znajdują się w posiadaniu osób trzecich, osoby te są obowiązane je udostępnić, w celu przeszukania lub oględzin, na żądanie organu podatkowego. Przepisy § 2 i 3 stosuje się odpowiednio.

Art. 688. § 1. Kontrolowanego zawiadamia się o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków lub opinii biegłych przynajmniej na 3 dni robocze przed terminem ich przeprowadzenia, a dowodu z oględzin nie później niż bezpośrednio przed podjęciem tych czynności.

§ 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli kontrolowany jest nieobecny, a okoliczności sprawy uzasadniają natychmiastowe przeprowadzenie dowodu.

Oddział 4

Zakończenie i dokumentowanie kontroli podatkowej

Art. 689. § 1. Kontrola powinna zostać zakończona bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 675.

§ 2. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 675, kontrolujący jest obowiązany zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując nowy termin jej zakończenia.

§ 3. Dokumenty dotyczące czynności kontrolnych dokonanych po upływie tego terminu nie stanowią dowodu w postępowaniu podatkowym, chyba że został wskazany nowy termin zakończenia kontroli.

Art. 690. § 1. Przebieg kontroli kontrolujący dokumentuje w protokole kontroli. Stan faktyczny może być ponadto utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk, w tym na informatycznych nośnikach danych.

§ 2. Protokół kontroli zawiera w szczególności:

1) wskazanie kontrolowanego;
2) wskazanie osoby lub osób kontrolujących;
3) określenie przedmiotu i zakresu kontroli;
4) określenie miejsca i czasu przeprowadzenia kontroli;
5) opis dokonanych ustaleń faktycznych;
6) dokumentację dotyczącą przeprowadzonych dowodów;

7) ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli, w tym stwierdzone nieprawidłowości;
8) pouczenie o prawie złożenia zastrzeżeń lub wyjaśnień oraz prawie złożenia korekty deklaracji;
9) pouczenie o obowiązku zawiadomienia organu podatkowego przez kontrolowanego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, oraz o skutkach niedopełnienia tego obowiązku.

§ 3. Załącznik do protokołu kontroli stanowią protokoły czynności, o których mowa w art. 688 § 1.

§ 4. W protokole kontroli mogą być zawarte również ustalenia dotyczące badania ksiąg w zakresie przewidzianym w art. 390. W tym przypadku nie sporządza się odrębnego protokołu badania ksiąg, o którym mowa w art. 390 § 6.

§ 5. Protokół kontroli jest sporządzany w dwóch egzemplarzach. Jeden egzemplarz protokołu kontroli kontrolujący doręcza kontrolowanemu, z wyłączeniem załączonych do protokołu kontroli fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego, które zostały zwrócone przez kontrolującego, czyniąc o tym wzmiankę w protokole kontroli.

Art. 691. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości oraz ministrem właściwym do spraw informatyzacji określi, w drodze rozporządzenia, sposób zabezpieczania, odtwarzania i wykorzystywania dowodów, innych niż określone w art. 399, utrwalonych za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk, w tym na informatycznych nośnikach danych, uwzględniając rodzaje czynników zewnętrznych, których działanie może spowodować zniszczenie lub uszkodzenie dowodu, obecność przedstawiciela organu kontrolującego podczas ich odtwarzania, formę oznakowania dowodu oraz ewidencjonowania czynności odtworzenia i wykorzystania dowodu.

Art. 692. § 1. W przypadku stwierdzenia w toku kontroli, że organ przeprowadzający kontrolę był niewłaściwy miejscowo w momencie wszczęcia kontroli, kontrolujący sporządza protokół z czynności kontrolnych. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej pozostają w mocy.

§ 2. Protokół z czynności kontrolnych jest sporządzany w trzech egzemplarzach, przy czym jeden egzemplarz protokołu kontrolujący doręcza kontrolowanemu, a drugi przekazuje organowi podatkowemu właściwemu w sprawie.

§ 3. Do protokołu z czynności kontrolnych stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące protokołu kontroli, z wyłączeniem art. 690 § 2 pkt 7 i 9.

Art. 693. § 1. Kontrolowany, który nie zgadza się z ustaleniami zawartymi w protokole kontroli, może w terminie 14 dni od dnia jego doręczenia przedstawić zastrzeżenia lub wyjaśnienia, wskazując równocześnie stosowne wnioski dowodowe.

§ 2. Organ podatkowy jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia, o których mowa w § 1, i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

§ 3. W przypadku niezłożenia wyjaśnień lub zastrzeżeń w terminie określonym w § 1, przyjmuje się, że kontrolowany nie kwestionuje ustaleń kontroli podatkowej.

Art. 694. § 1. Jeżeli w toku kontroli podatkowej ujawniono nieprawidłowości, kontrolowany ma obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej.

§ 2. W razie niedopełnienia obowiązku, o którym mowa w § 1, pismo uważa się za doręczone pod dotychczasowym adresem lub adresem elektronicznym z dniem, o którym mowa w art. 340 § 4 lub art. 345 § 3, a pismo pozostawia się w aktach sprawy.

Art. 695. Kontrola podatkowa zostaje zakończona w dniu doręczenia protokołu kontroli.

Rozdział 8

Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

Art. 696. § 1. Jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek określenia przez zobowiązanego wartości rzeczy lub praw majątkowych, a zobowiązany nie określił wartości tych rzeczy lub praw, organ podatkowy w toku czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, wzywa zobowiązanego do określenia tej wartości w terminie nie krótszym niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

§ 2. Organ podatkowy może wezwać zobowiązanego do podwyższenia lub obniżenia wartości rzeczy lub praw majątkowych w terminie, o którym mowa w § 1, jeżeli w ocenie

organu podatkowego wskazana przez zobowiązanego wartość rzeczy lub praw majątkowych znacznie odbiega od wartości rynkowej.

§ 3. W wezwaniu, o którym mowa w § 2, organ podatkowy wskazuje wartość rzeczy lub praw majątkowych według własnej, wstępnej oceny oraz przesłanki, którymi kierował się przy jej dokonaniu i wzywa zobowiązanego do wskazania przyczyn uzasadniających podanie wartości znacznie odbiegającej od tej wartości.

Art. 697. § 1 Jeżeli zobowiązany, pomimo wezwania, o którym mowa w art. 696 § 1 i 2, nie określił wartości rzeczy lub praw majątkowych, nie dokonał zmiany ich wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej tych rzeczy lub praw, organ podatkowy określi wartość rzeczy lub praw majątkowych.

§ 2. W sprawach, o których mowa w § 1, organ podatkowy sporządza adnotację.

§ 3. W przypadku gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać biegłego.

§ 4. W przypadku wydania opinii, o której mowa w § 3, organ podatkowy określi wartość rzeczy lub praw majątkowych z uwzględnieniem opinii biegłego.

Art. 698. § 1. Koszty opinii biegłego ponosi organ podatkowy.

§ 2. Koszty opinii biegłego ponosi zobowiązany, jeżeli nie określił wartości rzeczy lub praw majątkowych albo nie dokonał zmiany ich wartości w wyznaczonym terminie lub określił tę wartość w ten sposób, że odbiega ona co najmniej o 33% od wartości ustalonej w opinii biegłego.

§ 3. W sprawach, o których mowa w § 2, organ podatkowy wydaje postanowienie, na które służy zażalenie.

Rozdział 9

Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 699. Ilekroć w niniejszym rozdziale jest mowa o:

1) banku – rozumie się przez to:
   a) bank krajowy w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe,

b) oddział instytucji kredytowej w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 18 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe,

c) oddział banku zagranicznego w rozumieniu art. 4 ust. 1 pkt 20 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe;

2) blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego – rozumie się przez to czasowe uniemożliwienie dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku podmiotu kwalifikowanego prowadzonym przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową i korzystania z tych środków;

3) izbie rozliczeniowej – rozumie się przez to izbę rozliczeniową, o której mowa w art. 67 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, która w roku kalendarzowym poprzedzającym o 2 lata rok kalendarzowy, w którym będą wykonywane obowiązki określone w niniejszym rozdziale, rozliczyła największą liczbę poleceń przelewu w złotych ze wszystkich izb rozliczeniowych działających na podstawie tego przepisu;

4) pełnomocniku do rachunku podmiotu kwalifikowanego – rozumie się przez to osobę umocowaną do składania dyspozycji dotyczących rachunku podmiotu kwalifikowanego, wpłat gotówkowych na rachunek podmiotu kwalifikowanego lub wypłat gotówkowych z rachunku podmiotu kwalifikowanego, w imieniu jego posiadacza, w tym przy użyciu karty płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 15a ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych wydanej do rachunku podmiotu kwalifikowanego;

5) podmiocie kwalifikowanym – rozumie się przez to:

a) osobę fizyczną będącą przedsiębiorcą w rozumieniu art. 4 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców,

b) osobę fizyczną prowadzącą działalność zarobkową na własny rachunek, która nie jest przedsiębiorcą w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców,

c) osobę prawną,

d) jednostkę organizacyjną nieposiadającą osobowości prawnej, której ustawa przyznaje zdolność prawną;

6) rachunku podmiotu kwalifikowanego – rozumie się przez to:

a) rachunek rozliczeniowy, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, podmiotu kwalifikowanego,

b) rachunek lokaty terminowej podmiotu kwalifikowanego,

c) rachunek członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym,

d) rachunek VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług prowadzony dla rachunku, o którym mowa w lit. a albo c;

7) STIR – rozumie się przez to system teleinformatyczny izby rozliczeniowej spełniający minimalne wymagania dla systemów teleinformatycznych określone w przepisach wydanych na podstawie art. 18 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne;

8) transakcji – rozumie się przez to uznanie lub obciążenie rachunku podmiotu kwalifikowanego na podstawie dyspozycji jego posiadacza lub osób trzecich;

9) wskaźniku ryzyka – rozumie się przez to wskaźnik wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi;

10) wyłudzeniach skarbowych – rozumie się przez to:

a) przestępstwa skarbowe, o których mowa w art. 54 § 1 i 2, art. 55 § 1 i 2, art. 56 § 1 i 2, art. 62 § 1–2a oraz art. 76 § 1 i 2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy,

b) przestępstwa, o których mowa w art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny,

c) przestępstwa, o których mowa w art. 258 § 1–3 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks karny, mające na celu popełnienie przestępstw skarbowych, o których mowa w lit. a, lub przestępstw, o których mowa w lit. b.

Art. 700. Przepisów niniejszego działu nie stosuje się do rachunków:

1) podmiotów kwalifikowanych prowadzonych przez Narodowy Bank Polski;

2) banków spółdzielczych prowadzonych przez bank zrzeszający w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz. U. z 2018 r. poz. 613 oraz z 2019 r. poz. 730);

3) banków prowadzonych przez inne banki;

4) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych prowadzonych przez Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową;

5) spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej prowadzonych przez banki;

6) Skarbu Państwa;

7) Narodowego Funduszu Zdrowia;
8) Zakładu Ubezpieczeń Społecznych;
9) Bankowego Funduszu Gwarancyjnego.

Art. 701. § 1. STIR służy do:

1) odbioru i przetwarzania danych w celu ustalenia wskaźnika ryzyka;
2) przekazywania danych i informacji o wskaźniku ryzyka do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz do systemów teleinformatycznych banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych;
3) pośredniczenia w przekazywaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi.

§ 2. STIR może być wykorzystywany również w przypadku, gdy odrębne przepisy umożliwiają wykorzystywanie do realizacji celów określonych w tych przepisach systemu teleinformatycznego bez wskazania podmiotu prowadzącego ten system.

§ 3. Warunkiem wykorzystywania STIR w przypadku, o którym mowa w § 2, jest zawarcie porozumienia pomiędzy ministrem właściwym do spraw finansów publicznych lub Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a izbą rozliczeniową określającego sposób wykorzystywania STIR do przetwarzania danych lub informacji określonych w przepisach, o których mowa w § 2. Porozumienie może również określać sposób finansowania kosztów związanych z wykorzystaniem STIR.

Art. 702. § 1. Czynności związane z realizacją obowiązków izby rozliczeniowej, o których mowa w niniejszym rozdziale, mogą być wykonywane wyłącznie przez jej upoważnionych pracowników.

§ 2. Izba rozliczeniowa może zlecić wykonywanie czynności związanych z technicznym utrzymaniem, naprawą lub zmianą funkcjonalności STIR przedsiębiorcy zapewniającemu bezpieczne i prawidłowe ich wykonywanie. Zlecenie wykonywania tych czynności następuje na podstawie umowy, w formie pisemnej, zawierającej listę pracowników przedsiębiorcy wyznaczonych do wykonywania czynności związanych z dostępem do STIR, w tym algorytmów, o których mowa w art. 708 § 3, zawartej po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 3. W celu zachowania tajemnicy prawnie chronionej wykonywanie przez przedsiębiorcę lub jego pracowników czynności, o których mowa w § 2, związanych z

dostępem do STIR, w tym algorytmów, o których mowa w art. 708 § 3, odbywa się pod nadzorem izby rozliczeniowej, w posiadanych przez nią lokalach na obszarze województwa, w którym jest położona jej siedziba, i nie może powodować przetwarzania danych poza STIR.

§ 4. Zlecenie wykonywania czynności, o których mowa w § 2, nie może obejmować:

1) prowadzenia STIR ani przetwarzania danych w STIR;
2) ustalania algorytmów, o których mowa w art. 708 § 3;
3) ustalania wskaźnika ryzyka.

§ 5. Izba rozliczeniowa zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o zamiarze zawarcia lub zmiany umowy, o której mowa w § 2, zawarciu takiej umowy i jej zmianach. Izba rozliczeniowa przedstawia Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej odpowiednio projekt umowy lub jej zmian oraz zawartą umowę lub dokonane zmiany.

§ 6. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może żądać od izby rozliczeniowej:

1) przedstawienia informacji i dokumentów dotyczących umowy, o której mowa w § 2, jej projektu lub projektu jej zmian lub informacji i dokumentów dotyczących przedsiębiorcy, który jest lub ma być jej stroną;
2) złożenia wyjaśnień dotyczących realizacji umowy, o której mowa w § 2;
3) dostarczenia opisu rozwiązań technicznych i organizacyjnych, zapewniających bezpieczne i prawidłowe wykonywanie zleconych czynności, o których mowa w § 2, w szczególności ochronę tajemnicy prawnie chronionej, algorytmów, o których mowa w art. 708 § 3, i wskaźników ryzyka.

§ 7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej pisemnie nakazuje izbie rozliczeniowej niezwłoczne podjęcie działań zmierzających do zmiany lub rozwiązania umowy, o której mowa w § 2, jeżeli wykonanie umowy zagraża bezpiecznemu lub prawidłowemu wykonywaniu przez izbę rozliczeniową obowiązków, o których mowa w niniejszym rozdziale, w szczególności nie zapewnia właściwej ochrony tajemnicy prawnie chronionej, algorytmów, o których mowa w art. 708 § 3, ani wskaźników ryzyka.

§ 8. Pracownicy izby rozliczeniowej oraz przedsiębiorca, o którym mowa w § 2, i jego pracownicy są obowiązani do zachowania w tajemnicy:

1) algorytmów, o których mowa w art. 708 § 3;
2) informacji o wskaźniku ryzyka;
3) informacji i zestawień, o których mowa w art. 710 § 1, art. 711 i art. 713 § 1;
4) informacji objętych żądaniami Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o których mowa w art. 709 § 10, art. 716 § 3 pkt 1, art. 717 § 3 pkt 1 i art. 720 § 2.

Art. 703. § 1. W celu umożliwienia przedstawicielowi Szefa Krajowej Administracji Skarbowej obecności przy dokonywaniu czynności, o których mowa w art. 702 § 3, izba rozliczeniowa zawiadamia, z odpowiednim wyprzedzeniem, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o terminie wykonywania tych czynności.

§ 2. W nagłych wypadkach, w szczególności w przypadku wystąpienia awarii lub problemów technicznych, izba rozliczeniowa zawiadamia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o planowanym terminie wykonania czynności niezwłocznie po zawiadomieniu o zaistniałym zdarzeniu przedsiębiorcy, o którym mowa w art. 702 § 2.

§ 3. Niestawienie się przedstawiciela Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie wstrzymuje wykonywania czynności, jeżeli Szef Krajowej Administracji Skarbowej został zawiadomiony zgodnie z § 1 lub 2.

§ 4. Izba rozliczeniowa prowadzi i przechowuje w swojej siedzibie rejestr czynności, o których mowa w art. 702 § 3.

§ 5. Czynność jest wpisywana do rejestru, o którym mowa w § 4, niezwłocznie po jej zakończeniu, ze wskazaniem daty i godziny jej dokonania, osób obecnych przy jej dokonaniu oraz jej opisu.

§ 6. Rejestr, o którym mowa w § 4, jest udostępniany Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej na jego żądanie.

Art. 704. § 1. Przekazywanie danych, informacji i żądań, o których mowa w niniejszym rozdziale, z systemu teleinformatycznego banku i spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej do STIR, ze STIR do Centralnego Rejestru Danych Podatkowych oraz z Centralnego Rejestru Danych Podatkowych do systemu teleinformatycznego banku i spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej następuje automatycznie i niezwłocznie za pośrednictwem STIR.

§ 2. Przekazywanie danych, informacji i żądań, o których mowa w niniejszym rozdziale, pomiędzy zrzeszonymi bankami spółdzielczymi i spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi a STIR może następować za pośrednictwem systemów teleinformatycznych odpowiednio banku zrzeszającego w rozumieniu art. 2 pkt 2 ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających albo Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej.

§ 3. W przypadku gdy bank lub spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa korzysta z systemu płatności izby rozliczeniowej za pośrednictwem innego banku lub innej spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, przekazywanie danych, informacji i żądań, o których

mowa w niniejszym rozdziale, pomiędzy tym bankiem lub spółdzielczą kasą oszczędnościowo-kredytową a STIR może następować za pośrednictwem odpowiednio tego innego banku lub tej innej spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa są obowiązani pośredniczyć w przekazywaniu tych danych, informacji i żądań również po zaprzestaniu pośredniczenia w korzystaniu z systemu płatności izby rozliczeniowej, do czasu gdy przekazywanie tych danych, informacji i żądań nie będzie realizowane za pośrednictwem innego banku lub innej spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.

§ 4. W uzasadnionych przypadkach Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przekazać dane, informacje i żądania, o których mowa w niniejszym rozdziale, bezpośrednio bankom lub spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym, wskazując sposób oraz termin ich przesłania.

Art. 705. § 1. Do biegu terminów, o których mowa w niniejszym rozdziale, z wyjątkiem terminów, o których mowa w art. 717 § 1 i art. 722 § 4 pkt 2, nie wlicza się sobót ani dni ustawowo wolnych od pracy.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w art. 708 § 2, art. 709 § 1 i art. 711, czynności określone w tych przepisach są wykonywane także w soboty oraz dni ustawowo wolne od pracy.

Art. 706. § 1. Zawiadomienie o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia wyłudzenia skarbowego dokonywane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zawiera w szczególności:

1) imię i nazwisko, numer PESEL lub numer identyfikacji podatkowej oraz adres miejsca zamieszkania osoby podejrzewanej o popełnienie wyłudzenia skarbowego,
2) dane identyfikujące podmiot kwalifikowany, jeżeli posiadane informacje wskazują na wykorzystywanie tych danych do działalności w zakresie wyłudzeń skarbowych, w szczególności firmę, nazwę albo imię i nazwisko osoby fizycznej, o której mowa w art. 699 pkt 5 lit. b, numer identyfikacyjny REGON, numer identyfikacji podatkowej oraz adres siedziby lub adres miejsca zamieszkania,
3) numer rachunku podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem, ze wskazaniem waluty, w której rachunek podmiotu kwalifikowanego jest prowadzony, oraz formy i miejsca jego otwarcia,

4) imię i nazwisko, numer PESEL lub numer identyfikacji podatkowej oraz adres miejsca zamieszkania pełnomocnika do rachunku podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem, jeżeli został ustanowiony,
5) strony i kwoty transakcji dokonanych lub zleconych z wykorzystaniem rachunku podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem oraz informacje o saldach i obrotach na tym rachunku podmiotu kwalifikowanego,
6) informacje o blokadach rachunku podmiotu kwalifikowanego i zajęciach rachunku podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem,
7) informacje podatkowe dotyczące podmiotu kwalifikowanego objętego zawiadomieniem, w szczególności dane o jego rejestracji jako podatnika podatku od towarów i usług, złożonych deklaracjach podatkowych i uzyskanych zwrotach podatku

– jeżeli znajdują się w posiadaniu Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Prokurator, Policja albo inny właściwy organ uprawniony do prowadzenia postępowania przygotowawczego, który otrzymał zawiadomienie, o którym mowa w § 1, może żądać uzupełnienia informacji, także w toku czynności podejmowanych na podstawie art. 307 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego.

Art. 707. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, upoważnić inny organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej określonych w oddziale 3 niniejszego rozdziału, mając na względzie zapewnienie sprawnego i skutecznego wykonywania tych zadań.

Oddział 2

Analiza ryzyka

Art. 708. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej dokonuje analizy ryzyka wykorzystywania działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, uwzględniając posiadane dane, w tym wskaźnik ryzyka oraz informacje i zestawienia, o których mowa w art. 711 oraz art. 713.

§ 2. Wskaźnik ryzyka ustala izba rozliczeniowa w STIR nie rzadziej niż raz dziennie, opierając się na zautomatyzowanym przetwarzaniu, jeżeli zachowane są cele i warunki określone w niniejszym rozdziale.

§ 3. Wskaźnik ryzyka jest ustalany w odniesieniu do podmiotu kwalifikowanego na podstawie opracowanych przez izbę rozliczeniową algorytmów, uwzględniających najlepsze

praktyki sektora bankowego i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu ich działalności do przestępstw oraz przestępstw skarbowych, a także:

1) kryteria ekonomiczne – polegające na ocenie dokonywanej przez podmiot kwalifikowany transakcji za pomocą rachunku podmiotu kwalifikowanego w otoczeniu gospodarczym, w szczególności pod względem celu prowadzonej przez niego działalności gospodarczej, lub dokonywaniu transakcji nieuzasadnionych charakterem prowadzonej działalności;
2) kryteria geograficzne – polegające na dokonywaniu transakcji z podmiotami z państw, w których występuje wysokie zagrożenie wyłudzeń skarbowych;
3) kryteria przedmiotowe – polegające na prowadzeniu przez podmiot kwalifikowany działalności gospodarczej wysokiego ryzyka z punktu widzenia podatności na wyłudzenia skarbowe;
4) kryteria behawioralne – polegające na nietypowym, w danej sytuacji, zachowaniu podmiotu kwalifikowanego;
5) kryteria powiązań – polegające na istnieniu powiązań podmiotu kwalifikowanego z podmiotami, co do których występuje ryzyko, że uczestniczą w działaniach mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub organizują takie działania.

§ 4. Najlepsze praktyki, o których mowa w § 3, mogą być zgłaszane izbie rozliczeniowej przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe wskazane odpowiednio przez bankowe izby gospodarcze, o których mowa w art. 121 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową.

§ 5. Przetwarzanie, o którym mowa w § 2, może opierać się na danych osobowych ujawniających pochodzenie rasowe lub etniczne oraz danych biometrycznych, jeżeli zachowane są cele i warunki określone w niniejszym rozdziale.

Art. 709. § 1. Izba rozliczeniowa przekazuje informacje o wskaźniku ryzyka wyłącznie:

1) Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej;
2) bankowi i spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej – w zakresie rachunków podmiotów kwalifikowanych prowadzonych przez:
   a) ten bank albo tę spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową,
   b) inne banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – w przypadku otwierania pierwszego rachunku dla podmiotu kwalifikowanego przez ten bank albo tę spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową.

§ 2. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 1 i pkt 2 lit. a, informacja o wskaźniku ryzyka jest przekazywana niezwłocznie po jego ustaleniu, nie rzadziej niż raz dziennie, chyba że wskaźnik ryzyka i istotność wpływu na ten wskaźnik poszczególnych kryteriów uwzględnianych przy jego ustalaniu nie uległy zmianie.

§ 3. Informacja o wskaźniku ryzyka zawiera:

1) dane identyfikujące podmiot kwalifikowany – firmę, nazwę albo imię i nazwisko osoby fizycznej, o której mowa w art. 699 pkt 5 lit. b, a także jego numer identyfikacji podatkowej, numer identyfikacyjny REGON lub numer PESEL, jeżeli są dostępne;
2) numery rachunków podmiotu kwalifikowanego;
3) wskaźnik ryzyka i wskazanie istotności wpływu na wskaźnik ryzyka poszczególnych kryteriów uwzględnianych przy jego ustalaniu.

§ 4. W przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 2 lit. b, informacja o wskaźniku ryzyka jest przekazywana na wniosek banku albo spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zawierający co najmniej jeden z numerów, o których mowa w art. 712 § 1 pkt 4 lit. b i c, niezwłocznie po otrzymaniu wniosku. Informacja o wskaźniku ryzyka nie zawiera wskazania istotności wpływu na wskaźnik ryzyka poszczególnych kryteriów uwzględnianych przy jego ustalaniu.

§ 5. Banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe mogą wykorzystywać informacje o wskaźniku ryzyka wyłącznie w celu wykonywania uprawnień lub obowiązków, o których mowa w:

1) art. 106 i art. 106a ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe oraz art. 15 i art. 16 ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2018 r. poz. 2386 i 2243 oraz z 2019 r. poz. 326, 730, 875 i 1018), w tym dokonywania oceny ryzyka prania pieniędzy i finansowania terroryzmu, o której mowa w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
2) art. 106d ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, z tym że banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe mogą udostępniać wzajemnie informacje o wskaźniku ryzyka wyłącznie innym bankom lub spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym.

§ 6. Przepis § 5 nie ogranicza uprawnień banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do wykorzystywania w innych obszarach ich działalności rezultatów procedur dotyczących wykonywania uprawnień lub obowiązków, o których mowa w tym przepisie.

§ 7. Informacje o wskaźniku ryzyka są udostępniane innym podmiotom niż wymienione w § 1 wyłącznie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na zasadach i w trybie określonych w dziale I rozdziale 11.

§ 8. Informacje o wskaźniku ryzyka nie podlegają udostępnieniu podmiotom kwalifikowanym.

§ 9. Dostęp do informacji o istotności wpływu poszczególnych kryteriów na wskaźnik ryzyka, przekazywanych bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowo-kredytowym, mają wyłącznie osoby wyznaczone do realizacji celów, o których mowa w § 5.

§ 10. Izba rozliczeniowa udostępnia algorytmy, na podstawie których jest ustalany wskaźnik ryzyka, wyłącznie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, na jego żądanie.

§ 11. Za ustalanie wskaźnika ryzyka bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa ponoszą roczną opłatę na rzecz izby rozliczeniowej ustalaną ryczałtowo w odniesieniu do liczby rachunków podmiotu kwalifikowanego prowadzonych przez ten bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową. W przypadku gdy wskaźnik ryzyka ustalany jest za okres krótszy niż rok kalendarzowy, opłata ustalana jest w wysokości proporcjonalnej do liczby miesięcy, w których wskaźnik ryzyka jest ustalany.

§ 12. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wysokość i terminy wnoszenia opłaty, o której mowa w § 11, uwzględniając koszty ustalania i przekazywania wskaźnika ryzyka, koszty wdrożenia i utrzymania STIR oraz okres, za który wskaźnik ryzyka jest ustalany.

Art. 710. § 1. Banki oraz spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe przekazują izbie rozliczeniowej:

1) informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych:
   a) otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku podmiotu kwalifikowanego,
   b) prowadzonych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12:00 dnia następującego po dniu uzyskania, zmiany lub uzupełnienia tych informacji;
2) dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotu kwalifikowanego – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 15:00 dnia następującego po dniu dokonania transakcji;

3) informacje o rachunkach oszczędnościowych i rachunkach oszczędnościowo-rozliczeniowych prowadzonych dla osób fizycznych przez banki oraz informacje o rachunkach członków spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, niebędących rachunkami podmiotów kwalifikowanych, niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 12:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku.

§ 2. W przypadkach, o których mowa w art. 704 § 2 i 3, banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe przekazują:

1) informacje, o których mowa:
   a) w § 1 pkt 1 lit. a – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku podmiotu kwalifikowanego,
   b) w § 1 pkt 1 lit. b – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18:00 dnia następującego po dniu uzyskania, zmiany lub uzupełnienia tych informacji,
   c) w § 1 pkt 3 – niezwłocznie, nie później jednak niż do godziny 18:00 dnia następującego po dniu otwarcia rachunku;
2) zestawienia, o których mowa w § 1 pkt 2, niezwłocznie, nie później jednak niż do końca dnia następującego po dniu dokonania transakcji.

§ 3. W przypadku stwierdzenia przez izbę rozliczeniową rozbieżności pomiędzy numerami, o których mowa w art. 712 § 1 pkt 4 lit. b i c, a danymi udostępnionymi z CRP KEP zgodnie z art. 113 § 6, izba rozliczeniowa przekazuje bankowi albo spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej informację o stwierdzonej rozbieżności, wskazując dane, których dotyczy rozbieżność.

Art. 711. Izba rozliczeniowa, na podstawie informacji i zestawień, o których mowa w art. 710 § 1, przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, nie rzadziej niż raz dziennie:

1) informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych prowadzonych i otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe;
2) informacje o łącznej kwocie obciążeń oraz łącznej kwocie uznań rachunków podmiotów kwalifikowanych dotyczących transakcji uznających lub obciążających rachunki, o których mowa w art. 710 § 1 pkt 3;
3) dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych w zakresie transakcji innych niż wskazane w pkt 2.

Art. 712. § 1. Informacje, o których mowa w art. 710 § 1 pkt 1 i art. 711 pkt 1, obejmują:

1) identyfikator banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej;

2) datę i godzinę wysłania danych;
3) rodzaj rachunku podmiotu kwalifikowanego, kod waluty rachunku podmiotu kwalifikowanego, numer rachunku podmiotu kwalifikowanego w formacie Numeru Rachunku Bankowego lub inny numer – w przypadku rachunku lokaty terminowej, datę zakończenia okresu, na jaki umowa lokaty terminowej została zawarta – w przypadku rachunku lokaty terminowej, oraz datę otwarcia i zamknięcia rachunku podmiotu kwalifikowanego;
4) dane identyfikujące podmiot kwalifikowany, jeżeli są dostępne, zawierające:
   a) firmę, nazwę albo imię i nazwisko osoby fizycznej, o której mowa w art. 699 pkt 5 lit. b,
   b) rodzaj prowadzonej działalności, numer w Krajowym Rejestrze Sądowym i datę rejestracji lub rozpoczęcia działalności oraz kraj rejestracji podmiotu kwalifikowanego lub rezydencji podatkowej,
   c) numer PESEL, numer identyfikacyjny REGON oraz numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku podmiotu kwalifikowanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie lub na terytorium spoza Unii Europejskiej – EURONIP lub inny numer identyfikacji podatkowej,
   d) dane adresowe prowadzonej działalności, siedziby oraz adres korespondencyjny podmiotu kwalifikowanego zawierający kod kraju, kod pocztowy, miejscowość, ulicę, numer domu i lokalu,
   e) numer telefonu i adres poczty elektronicznej podmiotu kwalifikowanego;
5) dane identyfikujące pełnomocnika do rachunków podmiotu kwalifikowanego i reprezentanta podmiotu kwalifikowanego, a także jego beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, jeżeli są dostępne, zawierające:
   a) imię i nazwisko,
   b) numer PESEL oraz rodzaj, serię i numer dokumentu tożsamości,
   c) datę i kraj urodzenia oraz obywatelstwo,
   d) dane adresowe zawierające kod kraju, kod pocztowy, miejscowość, ulicę, numer domu i lokalu,
   e) numer telefonu i adres poczty elektronicznej.

§ 2. Informacje, o których mowa w art. 710 § 1 pkt 1 i art. 711 pkt 1, obejmują także:

1) datę ustanowienia pełnomocnika do rachunku podmiotu kwalifikowanego i reprezentanta podmiotu kwalifikowanego;
2) zakres umocowania pełnomocnika do rachunku podmiotu kwalifikowanego;
3) informacje o blokadach rachunku podmiotu kwalifikowanego oraz o blokadach środków na rachunku podmiotu kwalifikowanego dokonanych na podstawie odrębnych ustaw zawierające:
   a) wskazanie, czy blokada dotyczy jednego rachunku podmiotu kwalifikowanego,
   b) kwotę blokady,
   c) termin, do którego obowiązuje blokada,
   d) organ, na żądanie którego została dokonana blokada

   – jeżeli są dostępne;
4) informacje o zajęciach wierzytelności z rachunku podmiotu kwalifikowanego zawierające:
   a) wskazanie, czy zajęcie dotyczy jednego rachunku podmiotu kwalifikowanego,
   b) wskazanie, czy zajęcie zostało dokonane w postępowaniu egzekucyjnym czy w postępowaniu zabezpieczającym,
   c) kwotę należności pieniężnej, na poczet której dokonano zajęcia,
   d) organ egzekucyjny, który dokonał zajęcia

   – jeżeli są dostępne;
5) wskazanie numeru rachunku VAT w rozumieniu art. 2 pkt 37 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług prowadzonego dla rachunku rozliczeniowego, o którym mowa w art. 49 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe, albo rachunku członka spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej będącego podmiotem kwalifikowanym.

§ 3. Zestawienia, o których mowa w art. 710 § 1 pkt 2 i art. 711 pkt 3, obejmują:

1) dane identyfikujące nadawcę i odbiorcę transakcji, jeżeli są dostępne, zawierające:
   a) imię i nazwisko lub nazwę,
   b) dane adresowe zawierające kod kraju, kod pocztowy, miejscowość, ulicę, numer domu i lokalu;
2) numer rachunku nadawcy transakcji i rachunku odbiorcy transakcji;
3) datę obciążenia lub uznania rachunku podmiotu kwalifikowanego;
4) kwotę i walutę transakcji;
5) tytuł i opis transakcji;

6) saldo początkowe i saldo końcowe zestawienia transakcji dotyczących rachunku podmiotu kwalifikowanego;
7) dane identyfikujące osobę, o której mowa w § 1 pkt 5 – w przypadku gdy osoba ta złożyła dyspozycję przeprowadzenia transakcji dotyczącej rachunku podmiotu kwalifikowanego, dokonała wpłaty gotówkowej na rachunek podmiotu kwalifikowanego lub dokonała wypłaty gotówkowej z rachunku podmiotu kwalifikowanego, w imieniu jego posiadacza, w tym przy użyciu karty płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 15a ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych wydanej do rachunku podmiotu kwalifikowanego – jeżeli są dostępne;
8) informację o łącznej kwocie środków zajętych przez organ egzekucyjny lub zablokowanych na rachunku podmiotu kwalifikowanego;
9) numer rachunku prowadzonego w celu automatycznej identyfikacji dyspozycji składanych z rachunku podmiotu kwalifikowanego (rachunek wirtualny), jeżeli dyspozycje dotyczą uznania takiego rachunku – w przypadku zestawień przekazywanych przez bank albo spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową prowadzące ten rachunek.

§ 4. Informacje, o których mowa w art. 710 § 1 pkt 3, obejmują:

1) identyfikator banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej;
2) datę i godzinę przekazania informacji;
3) kody walut rachunków i ich numery w formacie Numeru Rachunku Bankowego oraz daty otwarcia i zamknięcia tych rachunków.

§ 5. Dane, o których mowa w art. 710 § 1 oraz art. 711, są przekazywane w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej dostępnej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Art. 713. § 1. W celu weryfikacji lub uzupełnienia posiadanych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji niezbędnych do wykonywania zadań, o których mowa w niniejszym rozdziale, Szef Krajowej Administracji Skarbowej może żądać przekazania przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową:

1) informacji lub zestawień innych niż przekazane na podstawie art. 711; przepisy art. 712 § 1–3 stosuje się odpowiednio;
2) adresów IP, z których:

a) następowały logowania do usług bankowości elektronicznej umożliwiających dostęp do rachunku podmiotu kwalifikowanego wraz ze wskazaniem identyfikatora, z którego użyciem dokonano logowania, oraz daty i godziny tych logowań,

b) zostały złożone dyspozycje przeprowadzenia transakcji dotyczących rachunku podmiotu kwalifikowanego wraz ze wskazaniem identyfikatora, z którego użyciem złożono dyspozycję, oraz daty i godziny złożenia tych dyspozycji – w przypadku gdy dyspozycje nie zostały złożone z wykorzystaniem usług bankowości elektronicznej

– jeżeli są dostępne.

§ 2. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej posiadane dane objęte żądaniem, o którym mowa w § 1, niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 3 dni od dnia otrzymania żądania, a jeżeli dane te znajdują się w formie uniemożliwiającej ich automatyczne przetwarzanie – nie później niż w terminie:

1) 7 dni od dnia otrzymania żądania – w przypadku danych, o których mowa w § 1 pkt 1;
2) 14 dni od dnia otrzymania żądania – w przypadku danych, o których mowa w § 1 pkt 2.

Art. 714. Informacje i zestawienia, o których mowa w art. 710 § 1 i art. 711, są udzielane przez izbę rozliczeniową podmiotom innym niż Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyłącznie na żądanie:

1) sądu lub prokuratora – w związku z toczącym się postępowaniem o wyłudzenia skarbowe przeciwko podmiotowi kwalifikowanemu będącemu posiadaczem rachunku podmiotu kwalifikowanego;
2) Prezesa Najwyższej Izby Kontroli – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania kontrolnego określonego w ustawie z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli (Dz. U. z 2019 r. poz. 489);
3) Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Służby Kontrwywiadu Wojskowego, Agencji Wywiadu, Służby Wywiadu Wojskowego, Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służby Więziennej, Służbie Ochrony Państwa i ich posiadających pisemne upoważnienie funkcjonariuszy lub żołnierzy – w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych;
4) Prezesa Urzędu Ochrony Danych Osobowych – w zakresie niezbędnym do realizacji ustawowych zadań określonych w przepisach o ochronie danych osobowych;

5) Szefa Centralnego Biura Antykorupcyjnego – za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym, na zasadach i w trybie określonych w art. 23 tej ustawy;
6) Szefa Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego – za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu, na zasadach i w trybie określonych w art. 34a tej ustawy.

Art. 715. § 1. W celu ustalenia wskaźnika ryzyka izba rozliczeniowa przetwarza:
1) dane przekazane na podstawie art. 710 § 1;
2) dane udostępnione z CRP KEP, o których mowa w art. 113 § 6;
3) informacje dostępne publicznie.

§ 2. Dane, o których mowa w § 1 pkt 2 i art. 710 § 1 pkt 1, izba rozliczeniowa przetwarza również w celu stosowania środków bezpieczeństwa finansowego w imieniu i na rzecz banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej na podstawie powierzenia, o którym mowa w art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

§ 3. Przepisu § 2 nie stosuje się do:
1) dokonywania analizy, o której mowa w art. 34 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu;
2) danych, o których mowa w art. 710 § 1 pkt 1, przekazanych izbie rozliczeniowej przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową inne niż wskazane w § 2 – w przypadku stosowania środków bezpieczeństwa finansowego wobec klienta banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, o których mowa w § 2, przed nawiązaniem stosunków gospodarczych, w tym zawarciem umowy o prowadzenie rachunku, lub przeprowadzeniem transakcji okazjonalnej, w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

§ 4. Dane przetwarzane na podstawie przepisów niniejszego działu są przechowywane przez izbę rozliczeniową, banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez 5 lat, licząc od pierwszego dnia roku następującego po roku, w którym otrzymały dane.

§ 5. Jeżeli w okresie, o którym mowa w § 4, nie upłynął termin przedawnienia poboru, przedawnienia prawa do zwrotu nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku lub przedawnienia

wyłudzenia skarbowego, w związku z którym przechowywane dane mogłyby stanowić dowód w postępowaniu, dane te mogą być przechowywane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej nie dłużej niż do upływu terminu przedawnienia poboru, przedawnienia prawa do zwrotu nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku lub przedawnienia wyłudzenia skarbowego.

§ 6. Izba rozliczeniowa, która wykonywała obowiązki określone w niniejszym rozdziale, jest obowiązana do przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej danych i informacji przechowywanych na podstawie ustawy w terminie miesiąca, licząc od ostatniego dnia realizacji tych obowiązków.

§ 7. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest obowiązany do przekazania danych i informacji, o których mowa w § 6, izbie rozliczeniowej, która przejęła realizację obowiązków wynikających z niniejszego rozdziału, w zakresie koniecznym do ustalenia wskaźnika ryzyka, w terminie miesiąca, licząc od dnia ich otrzymania.

§ 8. Do okresu przechowywania danych, o którym mowa w § 4, przez izbę rozliczeniową, o której mowa w § 7, wlicza się okres przechowywania danych przez izbę rozliczeniową, o której mowa w § 6.

Oddział 3

Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego

Art. 716. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zażądać blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godziny, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 708 § 1, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać.

§ 2. Żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego zawiera:

1) oznaczenie numeru rachunku podmiotu kwalifikowanego;
2) okres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

§ 3. W przypadku, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje:

1) bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej – żądanie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;

2) właściwemu dla podmiotu kwalifikowanego naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego oraz prokuratorowi – zawiadomienie o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego zawierające dane określone w żądaniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

§ 4. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa niezwłocznie po otrzymaniu żądania, o którym mowa w § 3 pkt 1:

1) odnotowują datę i godzinę jego otrzymania;
2) dokonują blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
3) informują Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o:
   a) dacie i godzinie otrzymania żądania, o którym mowa w § 3 pkt 1, i dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego oraz saldzie tego rachunku podmiotu kwalifikowanego w momencie dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego,
   b) nieprowadzeniu rachunku podmiotu kwalifikowanego wskazanego w żądaniu, o którym mowa w § 3 pkt 1.

§ 5. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa nie ujawniają podmiotowi kwalifikowanemu informacji o przekazaniu żądania lub dokonaniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

§ 6. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa informują podmiot kwalifikowany o przekazaniu żądania lub dokonaniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wyłącznie na jego wniosek, po uprzednim potwierdzeniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, że wszystkie przekazane żądania blokady rachunków tego podmiotu kwalifikowanego zostały wykonane.

§ 7. W przypadku złożenia dyspozycji przeprowadzenia transakcji dotyczących rachunku podmiotu kwalifikowanego będącego przedmiotem blokady bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa niezwłocznie informują Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o:

1) dacie i godzinie złożenia dyspozycji;
2) treści transakcji będącej przedmiotem dyspozycji w zakresie określonym w art. 712 § 3.

§ 8. Niezwłocznie po otrzymaniu wniosku, o którym mowa w § 6, bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa informują Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o:

1) dacie i godzinie złożenia wniosku;

2) adresie poczty elektronicznej, z którego złożono wniosek, jeżeli jest dostępny – w przypadku gdy wniosek został złożony za pośrednictwem poczty elektronicznej;
3) adresie IP, z którego nastąpiło logowanie, jeżeli jest dostępny – w przypadku gdy wniosek został złożony za pośrednictwem serwisu internetowego służącego do obsługi rachunku podmiotu kwalifikowanego lub w inny sposób umożliwiający identyfikację tego adresu;
4) numerze telefonu, za pośrednictwem którego został złożony wniosek, jeżeli jest dostępny – w przypadku gdy wniosek został złożony telefonicznie;
5) adresie placówki banku, spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej albo ich oddziału, w których został złożony wniosek – w przypadku gdy wniosek został złożony osobiście;
6) adresie nadawcy, jeżeli jest dostępny – w przypadku gdy wniosek został złożony za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe.

§ 9. Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest skuteczna również w odniesieniu do rachunku podmiotu kwalifikowanego, którego podmiot kwalifikowany jest współposiadaczem.

§ 10. Szef Krajowej Administracji Skarbowej niezwłocznie po otrzymaniu informacji, o której mowa w § 4 pkt 3 lit. a, w odniesieniu do wszystkich żądań dotyczących podmiotu kwalifikowanego przekazanych do momentu otrzymania tej informacji, przekazuje temu podmiotowi zawiadomienie o blokadzie jego rachunku zawierające dane określone w tych żądaniach.

§ 11. W okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego Szef Krajowej Administracji Skarbowej:

1) może ograniczyć zakres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego lub
2) uchyla blokadę, jeżeli stwierdzi, że ustała przesłanka blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

§ 12. Do ograniczenia zakresu oraz uchylenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego przepisy § 2–10 stosuje się odpowiednio.

§ 13. Minister właściwy do spraw finansów publicznych przeprowadza, nie rzadziej niż raz na kwartał, kontrolę przestrzegania przepisów § 1, 2, 10 i 11 przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, a w przypadku upoważnienia, zgodnie z przepisami wydanymi na podstawie art. 707, innego organu Krajowej Administracji Skarbowej – przez ten organ.

Art. 717. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może przedłużyć, w drodze postanowienia, termin blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok, w którym wydano postanowienie.

§ 2. Postanowienie, o którym mowa w § 1, zawiera:

1) oznaczenie numeru rachunku podmiotu kwalifikowanego;
2) zakres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
3) oznaczenie terminu przedłużenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
4) uzasadnienie przedłużenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
5) pouczenie o treści art. 718, art. 719 § 1, art. 720 § 1, art. 721 § 1 i art. 722.

§ 3. Po wydaniu postanowienia, o którym mowa w § 1, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje:

1) bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej żądanie przedłużenia terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego zawierające dane, o których mowa w § 2 pkt 1–3;
2) właściwemu dla podmiotu kwalifikowanego naczelnikowi urzędu skarbowego, naczelnikowi urzędu celno-skarbowego oraz prokuratorowi zawiadomienie o przedłużeniu terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego zawierające dane określone w postanowieniu.

§ 4. Żądanie przedłużenia terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego jest skuteczne, jeżeli zostanie przekazane do banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej w okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, o którym mowa w art. 716 § 2 pkt 2. Przepisy art. 716 § 4–9 stosuje się odpowiednio.

§ 5. Szef Krajowej Administracji Skarbowej, niezwłocznie po otrzymaniu informacji o przedłużeniu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, doręcza podmiotowi kwalifikowanemu postanowienie, o którym mowa w § 1, oraz informację o dacie i godzinie przekazania bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej żądania przedłużenia terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

§ 6. W okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, o którym mowa w § 2 pkt 3, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze postanowienia:

1) może zmienić zakres blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
2) uchyla blokadę rachunku podmiotu kwalifikowanego, jeżeli stwierdzi, że ustała przesłanka blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

§ 7. Do postanowienia, o którym mowa w § 6, przepisy § 2, 3 i 5 oraz art. 716 § 4–9 stosuje się odpowiednio.

Art. 718. W okresie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wierzytelności z tego rachunku podmiotu kwalifikowanego nie mogą być przedmiotem zabezpieczenia rzeczowego.

Art. 719. § 1. Na wniosek podmiotu kwalifikowanego Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze postanowienia, wyrazić zgodę na wypłatę z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego środków na:

1) wynagrodzenie za pracę wypłacane na podstawie umowy o pracę zawartej co najmniej 3 miesiące przed dniem dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wraz z zaliczką na podatek dochodowy od osób fizycznych oraz składkami na ubezpieczenie społeczne należnymi od wypłacanego wynagrodzenia – po przedłożeniu odpisu listy płac oraz dokumentu Zakładu Ubezpieczeń Społecznych potwierdzającego zgłoszenie do ubezpieczeń społecznych z tytułu umowy o pracę;
2) alimenty lub rentę o charakterze alimentacyjnym – po przedłożeniu tytułu stwierdzającego obowiązek podmiotu kwalifikowanego do płacenia alimentów lub renty.

§ 2. W postanowieniu, o którym mowa w § 1, określa się wysokość środków podlegających wypłacie, w tym na rzecz pracownika oraz osoby uprawnionej do alimentów lub renty o charakterze alimentacyjnym zasądzonej tytułem odszkodowania, odpowiadającą wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę ustalonego na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2018 r. poz. 2177).

§ 3. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, po uzyskaniu informacji od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o wyrażeniu zgody, o której mowa w § 1, dokonują wypłaty wynagrodzenia, alimentów lub renty osobie uprawnionej do tych świadczeń.

Art. 720. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze postanowienia, wyrazić zgodę na:

1) zapłatę zobowiązania podatkowego lub należności celnej przed terminem płatności z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego – na wniosek podmiotu kwalifikowanego zawierający wskazanie zobowiązania podatkowego lub należności celnej, jej wysokości oraz naczelnika urzędu skarbowego właściwego do jej poboru;

2) zwolnienie środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego – na wniosek podmiotu kwalifikowanego w szczególnie uzasadnionych przypadkach.

§ 2. Jeżeli postanowienie, o którym mowa w § 1, stało się ostateczne, Szef Krajowej Administracji Skarbowej przekazuje bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej żądanie odpowiednio przekazania środków właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego lub zwolnienia środków z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego, wskazując zakres zwolnienia.

Art. 721. § 1. Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w drodze postanowienia, zwolnić środki z zablokowanego rachunku podmiotu kwalifikowanego na zapłatę zaległości podatkowej lub celnej oraz odsetek za zwłokę, w przypadku:

1) złożenia deklaracji, korekty deklaracji lub zgłoszenia celnego;
2) wydania ostatecznej decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub należności celnej, potwierdzającej istnienie zaległości podatkowej lub celnej;
3) nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego lub należności celnej, potwierdzającej istnienie zaległości podatkowej lub celnej.

§ 2. Przepis art. 720 § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 722. § 1. Na postanowienia, o których mowa w art. 717 § 1 i 6, art. 719 § 1, art. 720 § 1 oraz art. 721 § 1, służy zażalenie.

§ 2. Zażalenie jest rozpatrywane niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania.

§ 3. W zakresie nieuregulowanym do postępowań, o których mowa w niniejszym oddziale, przepisy działu III stosuje się odpowiednio.

§ 4. W przypadku skarg do wojewódzkiego sądu administracyjnego w sprawach, o których mowa w art. 717 § 1 i art. 721 § 1:

1) przekazanie akt i odpowiedzi na skargę następuje w terminie 7 dni od dnia otrzymania skargi;
2) rozpatrzenie skargi następuje w terminie 30 dni od dnia otrzymania akt wraz z odpowiedzią na skargę.

Art. 723. § 1. Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego upada:

1) z upływem okresu określonego w żądaniu, o którym mowa w art. 716 § 2 pkt 2, jeżeli nie przedłużono terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego;
2) z chwilą wykonania przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową żądania uchylenia blokady wydanego na podstawie art. 716 § 11 pkt 2 lub art. 717 § 6 pkt 2;
3) z upływem terminu określonego w postanowieniu, o którym mowa w art. 717 § 1;
4) z chwilą dokonania zajęcia na podstawie:
   a) zarządzenia zabezpieczenia wystawionego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji w związku z zawiadomieniem, o którym mowa w art. 716 § 3 pkt 2, na zabezpieczenie zobowiązania podatkowego lub należności celnej wraz z odsetkami za zwłokę,
   b) postanowienia o zabezpieczeniu majątkowym wydanego w trybie przepisów ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego w związku z zawiadomieniem, o którym mowa w art. 716 § 3 pkt 2

   – w części odpowiadającej wysokości określonej odpowiednio w zarządzeniu zabezpieczenia lub postanowieniu o zabezpieczeniu majątkowym.

§ 2. Bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa niezwłocznie uchylają blokadę rachunku podmiotu kwalifikowanego:

1) w przypadkach, o których mowa w § 1 pkt 1–3;
2) w części wolnej od zajęcia – w przypadku, o którym mowa w § 1 pkt 4.

Art. 724. Dokonanie przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego lub zmiany jej zakresu zgodnie z żądaniami Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o których mowa w niniejszym oddziale, nie powoduje odpowiedzialności dyscyplinarnej, cywilnej, karnej ani innej określonej odrębnymi przepisami.

Oddział 4

Kontrola

Art. 725. § 1. Kontrolę wypełniania obowiązków, o których mowa w oddziale 1–3, przez banki, spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe, izbę rozliczeniową, banki zrzeszające oraz Krajową Spółdzielczą Kasę Oszczędnościowo-Kredytową sprawuje Szef Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza, nie rzadziej niż raz na rok, kontrolę wypełniania przez izbę rozliczeniową obowiązków, o których mowa w oddziale 1–3.

§ 3. Kontrolę, o której mowa w § 1, przeprowadzają upoważnieni przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej pracownicy urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub organów podległych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 4. Kontrolę, o której mowa w § 1, przeprowadzają osoby posiadające poświadczenie bezpieczeństwa upoważniające do dostępu do informacji niejawnych oznaczonych klauzulą „poufne”.

§ 5. Do kontroli, o której mowa w § 1, stosuje się odpowiednio przepisy art. 62 ust. 1–3, 8 i 10, art. 64 ust. 1 pkt 1, 2, 5, 7, 8, 10, 11 i 17 oraz ust. 3 i 4, art. 72 ust. 1 pkt 1–3 i 8–11 oraz ust. 3, art. 84 ust. 1, 2 i 4, art. 93 oraz art. 97 ust. 4 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Art. 726. Prezes Urzędu Ochrony Danych Osobowych przeprowadza, nie rzadziej niż raz na 2 lata, kontrolę izby rozliczeniowej w zakresie ochrony danych osobowych przy wypełnianiu obowiązków, o których mowa w oddziale 1–3.

Oddział 5

Kary pieniężne

Art. 727. § 1. Bank, spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, bank zrzeszający oraz Krajowa Spółdzielcza Kasa Oszczędnościowo-Kredytowa, które nie dopełniają obowiązku przekazywania informacji i zestawień, o których mowa w art. 710, lub danych, o których mowa w art. 713 § 2, przekazują je niezgodnie z posiadanymi informacjami, zestawieniami lub danymi, lub zatajają prawdziwe informacje, zestawienia lub dane, podlegają karze pieniężnej.

§ 2. Tej samej karze podlega bank oraz spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, które nie dopełniają obowiązku dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylenia blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

Art. 728. Izba rozliczeniowa, która nie dopełnia obowiązku:

1) prowadzenia STIR,
2) ustalenia wskaźnika ryzyka,
3) przekazania informacji o wskaźniku ryzyka,

4) pośredniczenia w przekazaniu danych, informacji i żądań pomiędzy Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a bankami oraz spółdzielczymi kasami oszczędnościowo-kredytowymi

– podlega karze pieniężnej.

Art. 729. § 1. Karę pieniężną, o której mowa w art. 727 i art. 728, nakłada Szef Krajowej Administracji Skarbowej, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 1 000 000 zł.

§ 2. Od decyzji przysługuje odwołanie do ministra właściwego do spraw finansów publicznych w terminie 14 dni od dnia jej doręczenia.

Art. 730. W zakresie nieuregulowanym w niniejszej ustawie do nakładania kary pieniężnej stosuje się przepisy działu IVA ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego.

Rozdział 10

Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego

Oddział 1

Zabezpieczenie przymusowe

Art. 731. § 1. Zobowiązanie podatkowe przed terminem płatności może być zabezpieczone na majątku zobowiązanego, a w przypadku osób pozostających w związku małżeńskim także na majątku wspólnym, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że nie zostanie ono wykonane, a w szczególności gdy zobowiązany trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić egzekucję. W przypadku zabezpieczenia na majątku wspólnym małżonków przepis art. 242 § 3-6 stosuje się odpowiednio.

§ 2. Zabezpieczenia w okolicznościach wymienionych w § 1 można dokonać również w toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przed wydaniem decyzji wymiarowej. Zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści, dokonać można również przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 594 § 1 lub 3.

§ 3. Zabezpieczenie zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści, dokonane przed wszczęciem postępowania

podatkowego na podstawie art. 594 § 1, wygasa po upływie 6 miesięcy od dnia jego dokonania, chyba że:

1) w tym okresie i w zakresie tych zobowiązań wszczęto postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową, lub
2) zabezpieczenie zobowiązań podatkowych nastąpiło w toku kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej.

§ 4. W przypadku zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego przed wydaniem decyzji wymiarowej, zabezpieczeniu podlega również kwota odsetek za zwłokę należnych od zobowiązania na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu.

§ 5. W przypadku, o którym mowa w § 2, organ podatkowy na podstawie posiadanych danych co do wysokości podstawy opodatkowania określa w decyzji o zabezpieczeniu przybliżoną kwotę należności podlegającej zabezpieczeniu wraz z ewentualnymi odsetkami za zwłokę należnymi na dzień wydania decyzji o zabezpieczeniu.

§ 6. Decyzja o zabezpieczeniu doręczona po wydaniu decyzji wymiarowej nie podlega wykonaniu.

§ 7. Zabezpieczenie wykonania decyzji nieostatecznej nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o której mowa w § 5, następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji albo poprzez przyjęcie zabezpieczenia dobrowolnego, o którym mowa w art. 733 § 1.

Art. 732. Przepis art. 731 stosuje się odpowiednio do zabezpieczenia na majątku:

1) osób, o których mowa w art. 263-266, po doręczeniu im decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie wykonane przez spółkę lub inny podmiot, w szczególności gdy spółka lub inny podmiot trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne;
2) podatnika, o którym mowa w art. 270, po doręczeniu decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe podmiotu dokonującego na jego rzecz dostawy towarów, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez dostawcę wykonane, w szczególności gdy dostawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności

polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne.

Oddział 2

Zabezpieczenie dobrowolne

Art. 733. § 1. Zabezpieczenie wykonania decyzji nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu, o którym mowa w art. 731, może nastąpić przez przyjęcie dobrowolnego zabezpieczenia.

§ 2. Zabezpieczenie wykonania decyzji następuje przez przyjęcie przez organ podatkowy, na wniosek strony, zabezpieczenia wykonania zobowiązania wynikającego z tej decyzji wraz z odsetkami za zwłokę, w formie:

1) gwarancji bankowej lub ubezpieczeniowej;
2) poręczenia banku;
3) weksla z poręczeniem wekslowym banku;
4) czeku potwierdzonego przez krajowy bank wystawcy czeku;
5) zastawu rejestrowego na prawach z papierów wartościowych emitowanych przez Skarb Państwa lub Narodowy Bank Polski – według ich wartości nominalnej;
6) uznania kwoty na rachunku depozytowym organu podatkowego;
7) pisemnego, nieodwołalnego upoważnienia organu podatkowego, potwierdzonego przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową, do wyłącznego dysponowania środkami pieniężnymi zgromadzonymi na rachunku lokaty terminowej.

§ 3. W razie złożenia wniosku o zabezpieczenie w formie, o której mowa w § 2, zabezpieczenie wykonania decyzji w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, w zakresie objętym tym wnioskiem, może nastąpić po wydaniu postanowienia o odmowie przyjęcia zabezpieczenia.

§ 4. Jeżeli wniosek o zabezpieczenie wykonania decyzji w formie, o której mowa w § 2, złożono po ustanowieniu zabezpieczenia w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, zakres zabezpieczenia ustanowionego w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji uchyla się lub zmienia, w zakresie przyjętego zabezpieczenia.

Art. 734. Gwarantem lub poręczycielem może być osoba wpisana do wykazu gwarantów, o którym mowa w art. 52 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne.

Art. 735. § 1. Strona może dowolnie wybrać formę lub formy zabezpieczenia, o których mowa w art. 733 § 2.

§ 2. W przypadku przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 733 § 2, strona może wystąpić o przedłużenie terminu przyjętego zabezpieczenia.

Art. 736. W sprawie przyjęcia zabezpieczenia, o którym mowa w art. 733 § 2 lub przedłużenia terminu przyjętego zabezpieczenia, o którym mowa w art. 735 § 2, wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

Oddział 3

Hipoteka przymusowa

Art. 737. § 1. Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego przysługuje hipoteka na wszystkich nieruchomościach zobowiązanego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 129 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych w podatkach stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości, zwana dalej „hipoteką przymusową".

§ 2. W zakresie zobowiązań podatkowych stanowiących dochód jednostki samorządu terytorialnego pobieranych przez urzędy skarbowe wniosek o wpis hipoteki przymusowej do sądu składa właściwy naczelnik urzędu skarbowego.

§ 3. Przedmiotem hipoteki przymusowej może być:

1) część ułamkowa nieruchomości, jeżeli stanowi udział zobowiązanego;
2) nieruchomość lub część ułamkowa nieruchomości stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej zobowiązanego i jego małżonka;
3) nieruchomość stanowiąca przedmiot współwłasności łącznej wspólników spółki cywilnej lub część ułamkowa nieruchomości stanowiąca udział wspólników spółki cywilnej - z tytułu zaległości podatkowych spółki.

§ 4. Przedmiotem hipoteki przymusowej może być także:

1) użytkowanie wieczyste wraz z budynkami i urządzeniami na użytkowanym gruncie stanowiącymi własność użytkownika wieczystego lub udział w tym prawie;
2) spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu lub udział w tym prawie;
3) wierzytelność zabezpieczona hipoteką;
4) statek morski lub statek morski w budowie wpisane do rejestru okrętowego.

§ 5. Do hipotek określonych w § 3 i 4 stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące hipoteki na nieruchomości.

Art. 738. § 1. Hipoteka przymusowa powstaje przez dokonanie wpisu do księgi wieczystej, z zastrzeżeniem art. 739 § 2, albo do rejestru okrętowego.

§ 2. Podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest:

1) doręczona decyzja wymiarowa;
2) tytuł wykonawczy lub zarządzenie zabezpieczenia, jeżeli może być wystawione, na podstawie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji bez wydawania decyzji wymiarowej, o której mowa w pkt 1.

§ 3. Wpisu:

1) hipoteki przymusowej do księgi wieczystej dokonuje właściwy sąd rejonowy,
2) hipoteki morskiej przymusowej do rejestru okrętowego dokonuje właściwa izba morska

– na wniosek organu podatkowego.

Art. 739. § 1. Organy podatkowe mogą występować z wnioskiem o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości zobowiązanego.

§ 2. Jeżeli przedmiot hipoteki przymusowej nie posiada księgi wieczystej, zabezpieczenie zobowiązań podatkowych jest dokonywane przez złożenie wniosku o wpis do zbioru dokumentów.

Art. 740. Zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z przedmiotu hipoteki jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.

Oddział 4

Zastaw skarbowy

Art. 741. § 1. Skarbowi Państwa i jednostce samorządu terytorialnego z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w sposób przewidziany w art. 129 pkt 2, a także z tytułu zaległości podatkowych stanowiących ich dochód oraz odsetek za zwłokę od tych zaległości przysługuje zastaw skarbowy na rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych:

1) będących własnością zobowiązanego oraz stanowiących współwłasność łączną zobowiązanego i jego małżonka,
2) stanowiących przedmiot współwłasności łącznej wspólników spółki cywilnej lub częściach ułamkowych rzeczy ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych stanowiących udział wspólników spółki cywilnej – z tytułu zaległości podatkowych spółki

– jeżeli wartość rynkowa poszczególnych rzeczy lub praw wynosi w dniu ustanowienia zastawu co najmniej 15 000 zł.

§ 2. Zastawem skarbowym nie mogą być obciążone rzeczy lub prawa majątkowe niepodlegające egzekucji oraz mogące być przedmiotem hipoteki.

Art. 742. Organ podatkowy dokonuje spisu rzeczy ruchomych oraz zbywalnych praw majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

Art. 743. § 1. Rejestr Zastawów Skarbowych, zwany dalej „rejestrem zastawów", jest prowadzony w systemie teleinformatycznym administracji podatkowej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

§ 2. Wpis do rejestru zastawów obejmuje:

1) datę ustanowienia zastawu skarbowego;
2) podstawę prawną wniosku o wpis zastawu skarbowego;
3) oznaczenie organu występującego z wnioskiem o wpis zastawu skarbowego;
4) dane dotyczące podmiotu, o którym mowa w art. 741 § 1 pkt 1 lub 2:
   a) imię i nazwisko lub nazwę (firmę),
   b) miejsce zamieszkania lub adres siedziby,
   c) identyfikator podatkowy,
   d) numer paszportu lub inny numer identyfikacyjny, jeżeli nie posiada identyfikatora podatkowego, oraz znany adres do doręczeń w Rzeczypospolitej Polskiej – w przypadku nierezydenta;
5) dane identyfikujące przedmiot zastawu skarbowego;
6) wysokość zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonej zastawem skarbowym;
7) datę wygaśnięcia i wykreślenia zastawu skarbowego.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych może, w drodze rozporządzenia, wyznaczyć organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie prowadzenia rejestru zastawów, mając na względzie konieczność zapewnienia sprawnego funkcjonowania tego rejestru oraz wymiany informacji pomiędzy organami uprawnionymi do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organami egzekucyjnymi.

Art. 744. § 1. Podstawą wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów jest doręczona decyzja:

1) wymiarowa;

2) wydana na podstawie art. 731 lub art. 732.

§ 2. W przypadku zobowiązań podatkowych powstających w sposób przewidziany w art. 129 pkt 1 podstawę wniosku o wpis zastawu skarbowego stanowi również deklaracja, jeżeli wykazane w niej zobowiązanie podatkowe nie zostało wykonane. Wpis zastawu skarbowego nie może być dokonany wcześniej niż po upływie 14 dni od upływu terminu płatności zobowiązania podatkowego.

Art. 745. § 1. Zastaw skarbowy powstaje z dniem wpisu do rejestru zastawów.

§ 2. O kolejności wpisu rozstrzyga czas wpływu wniosku do organu prowadzącego rejestr zastawów. Za czas wpływu wniosku uważa się godzinę, z dokładnością co do minuty, w której w danym dniu wniosek wpłynął do organu. Wnioski, które wpłynęły w tym samym czasie, uznaje się za złożone równocześnie.

§ 3. O dokonaniu wpisu zastawu skarbowego organ prowadzący rejestr zastawów zawiadamia zobowiązanego oraz organ, na wniosek którego dokonano wpisu.

§ 4. Wpisem w rejestrze zastawów jest również wykreślenie.

Art. 746. § 1. Zastaw skarbowy jest skuteczny wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zastawu i ma pierwszeństwo przed jego wierzycielami osobistymi.

§ 2. Zastaw skarbowy wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem skarbowym wpisanym później.

§ 3. W przypadku gdy rzecz ruchoma lub zbywalne prawo majątkowe zostały obciążone zastawem ujawnionym w innym rejestrze prowadzonym na podstawie odrębnych ustaw, zastaw wpisany wcześniej ma pierwszeństwo przed zastawem wpisanym później.

§ 4. Zaspokojenie z przedmiotu zastawu skarbowego następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, chyba że z rzeczy ruchomej lub zbywalnego prawa majątkowego jest prowadzona egzekucja przez sądowy organ egzekucyjny.

Art. 747. § 1. Organ prowadzący rejestr zastawów dokonuje wpisu zastawu skarbowego na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego.

§ 2. Wnioski i inne dokumenty przesyła się do organu prowadzącego rejestr zastawów za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

§ 3. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzory elektroniczne wniosków, o których mowa w § 2, mając na celu uproszczenie wpisu zastawu skarbowego do rejestru zastawów skarbowych.

Art. 748. § 1. Rozpoznając wniosek o wpis, organ prowadzący rejestr zastawów bada:

1) treść i formę wniosku;
2) zgodność danych wskazanych we wniosku z dostępnymi mu danymi zgromadzonymi w systemach teleinformatycznych, przy pomocy których są prowadzone rejestry publiczne osób, rzeczy ruchomych lub zbywalnych praw majątkowych.

§ 2. Brak wymaganej treści lub niezachowanie wymaganej formy wniosku, lub niezgodność danych, o których mowa w § 1, stanowi przeszkodę do dokonania wpisu. Organ prowadzący rejestr zastawów informuje organ, który wystąpił o dokonanie wpisu, o przyczynie niedokonania wpisu.

Art. 749. § 1. Wypis z rejestru zastawów wydaje naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego. Wypis zawiera informacje w zakresie obciążenia rzeczy ruchomej lub zbywalnego prawa majątkowego zastawem skarbowym, inne niż dane, o których mowa w art. 743 § 2 pkt 4, a także informacje dotyczące wysokości zabezpieczonego zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej, oznaczenie organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, numer jego wniosku o wpis oraz datę powstania zastawu skarbowego.

§ 2. Naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego, wydaje, na wniosek tego zainteresowanego, zaświadczenie o:

1) braku wpisu zainteresowanego do rejestru zastawów;
2) wpisie zainteresowanego do rejestru zastawów jako właściciela obciążonych zastawem skarbowym rzeczy ruchomych lub zbywalnego prawa majątkowego wraz z danymi dotyczącymi:
   a) przedmiotu zastawu skarbowego,
   b) wysokości zabezpieczonych zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej,
   c) organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, i numeru jego wniosku o wpis,
   d) daty powstania zastawu skarbowego.

§ 3. Naczelnicy urzędów skarbowych przetwarzają dane z rejestru zastawów w zakresie niezbędnym do wydawania wypisów z rejestru i zaświadczeń.

§ 4. Wypisy z rejestru zastawów i zaświadczenia mają moc dokumentów urzędowych.

§ 5. Za wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia pobiera się opłatę stanowiącą dochód budżetu państwa w wysokości 50 zł. W przypadku nieuiszczenia opłaty wniosek o wydanie wypisu lub zaświadczenia pozostawia się bez rozpatrzenia.

§ 6. Wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

§ 7. Wypisy i zaświadczenia mogą być sporządzane w postaci elektronicznej, zgodnie z art. 345.

Art. 750. § 1. Rejestr zastawów jest dostępny w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr.

§ 2. Bezpłatne wyszukiwanie w rejestrze zastawów informacji, o których mowa w art. 749 § 1, odbywa się za pośrednictwem aplikacji zamieszczonej w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr. Bezpłatne wyszukiwanie informacji w sposób określony w zdaniu pierwszym nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej.

Art. 751. Dostęp do rejestru zastawów zapewnia się organom uprawnionym do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organom egzekucyjnym w zakresie niezbędnym do wykonywania ich ustawowych zadań.

Art. 752. Zastaw skarbowy wygasa:

1) z mocy prawa, z dniem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego albo
2) z dniem:
   a) sprzedaży przedmiotu zastawu skarbowego w postępowaniu egzekucyjnym, postępowaniu upadłościowym oraz postępowaniu sanacyjnym, o której mowa w art. 323 ust. 1–4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, albo
   b) wykreślenia wpisu z rejestru zastawów.

Art. 753. § 1. Organ, na wniosek którego ustanowiono zastaw skarbowy, może wydać decyzję w sprawie wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru zastawów, na wniosek:

1) osoby powołującej się na swoje prawo własności rzeczy ruchomej lub zbywalnego prawa majątkowego, jeżeli rzecz ruchoma lub zbywalne prawo majątkowe obciążone zastawem skarbowym w dniu jego powstania nie stanowiły własności zobowiązanego;

2) zobowiązanego, któremu w dniu powstania zastawu skarbowego nie przysługiwało prawo własności rzeczy ruchomej lub zbywalnego prawa majątkowego, obciążonych zastawem skarbowym.

§ 2. Ostateczną decyzję o wykreśleniu zastawu skarbowego doręcza się również organowi prowadzącemu rejestr zastawów, który z urzędu wykreśla zastaw skarbowy z tego rejestru.

Art. 754. Na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, o którym mowa w art. 747 § 1, wykreśla się zastaw skarbowy z rejestru zastawów w przypadku stwierdzenia przez ten organ:

1) wygaśnięcia zastawu skarbowego zgodnie z art. 752 pkt 1 i 2 lit. a;
2) utraty zasadności istnienia zastawu skarbowego, w szczególności znacznego obniżenia wartości przedmiotu tego zastawu;
3) ustanowienia innego zabezpieczenia zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonych uprzednio tym zastawem skarbowym.

Art. 755. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) strukturę rejestru zastawów,
2) sposób przesyłania wniosków o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów i innych dokumentów,
3) wzór wniosku o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów,
4) wzór wniosku o wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia,
5) tryb zapewnienia dostępu do rejestru zastawów organom uprawnionym do występowania o wpis zastawu skarbowego do tego rejestru oraz organom egzekucyjnym, innym niż naczelnicy urzędów skarbowych

– uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa przesyłania dokumentów, ujednolicenia treści składanych wniosków, sprawności postępowania w sprawie dokonywania wpisu, ułatwienia pozyskiwania informacji zawartych w rejestrze, sprawności wydawania wypisów z rejestru zastawów i zaświadczeń oraz kosztów związanych z wydaniem wypisu z tego rejestru i zaświadczenia.

Oddział 5

Oświadczenie o rzeczach i prawach majątkowych

Art. 756. § 1. W toku postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania

podatkowego, organ podatkowy wzywa stronę postępowania lub kontrolowanego do złożenia oświadczenia o:

1) nieruchomościach oraz prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej;
2) rzeczach ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego.

§ 2. Oświadczenie, o którym mowa w § 1, zawiera w szczególności:

1) dane identyfikujące osobę składającą oświadczenie;
2) rodzaj, miejsce położenia i powierzchnię nieruchomości, rodzaj prawa majątkowego, które może być przedmiotem hipoteki przymusowej, miejsce położenia rzeczy, w stosunku do której przysługuje prawo majątkowe, numer księgi wieczystej lub zbioru dokumentów i oznaczenie sądu właściwego do prowadzenia księgi wieczystej lub zbioru dokumentów, stan prawny nieruchomości wraz z ewentualnymi obciążeniami oraz szacunkową wartość nieruchomości lub praw;
3) rodzaj rzeczy ruchomej oraz zbywalnego prawa majątkowego, które mogą być przedmiotem zastawu skarbowego, dane identyfikujące te rzeczy lub prawa, ich stan prawny wraz z ewentualnymi obciążeniami oraz szacunkową wartość tej rzeczy lub prawa.

§ 3. Strona lub kontrolowany mogą odmówić złożenia oświadczenia.

§ 4. Oświadczenie składa się pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia podlega niepodanie szacunkowej wartości rzeczy lub praw majątkowych albo podanie wartości nieodpowiadającej rzeczywistej wartości ujawnionych rzeczy lub praw.

§ 5. Organ podatkowy jest obowiązany uprzedzić osobę wezwaną o prawie odmowy złożenia tego oświadczenia oraz o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia.

§ 6. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór oświadczenia, o którym mowa w § 1, w celu zapewnienia jednolitości składanych oświadczeń.

Art. 757. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy działu III.

Rozdział 11

Wydawanie zaświadczeń

Oddział 1

Przepisy ogólne

Art. 758. § 1. Organ podatkowy wydaje zaświadczenie na wniosek zainteresowanego.

§ 2. Zaświadczenie wydaje się zainteresowanemu jeżeli:

1) przepis prawa wymaga urzędowego potwierdzenia określonych faktów lub stanu prawnego;
2) ma interes prawny w urzędowym potwierdzeniu określonych faktów lub stanu prawnego.

§ 3. Organ podatkowy, na wniosek kontrahenta podatnika prowadzącego działalność gospodarczą, wydaje zaświadczenie w zakresie informacji, o których mowa w art. 99 § 3. W przypadku gdy wniosek dotyczy deklaracji lub innego dokumentu, których termin złożenia nie upłynął, a podatnik nie złożył takiej deklaracji lub innego dokumentu, organ podatkowy odmawia wydania zaświadczenia. Uwierzytelnioną kopię zaświadczenia wydanego kontrahentom podatnika organ podatkowy przesyła równocześnie podatnikowi.

§ 4. Zaświadczenie potwierdza stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu jego wydania.

§ 5. Zaświadczenie wydaje się w granicach żądania zainteresowanego.

§ 6. Zaświadczenie powinno być wydane bez zbędnej zwłoki, nie później jednak niż w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku o jego wydanie

§ 7. Organ podatkowy przekazuje informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia 2016/679, przy pierwszej czynności skierowanej do wnioskodawcy, chyba że wnioskodawca posiada te informacje, a ich zakres lub treść nie uległy zmianie.

Art. 759. W przypadku gdy stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu wydania zaświadczenia był w rzeczywistości inny niż przedstawiony w jego treści, organ podatkowy w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku lub stwierdzenia tego faktu wydaje, na wniosek lub z urzędu, nowe zaświadczenie, w którym uwzględnia rzeczywisty stan faktyczny lub prawny oraz stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia, i doręcza je zainteresowanemu, któremu uprzednio wydał zaświadczenie.

Art. 760. § 1. Organ podatkowy jest obowiązany wydać zaświadczenie na potwierdzenie faktów albo stanu prawnego, wynikających z prowadzonych przez ten organ ewidencji, rejestrów lub z innych danych znajdujących się w jego posiadaniu.

§ 2. Organ podatkowy przed wydaniem zaświadczenia może przeprowadzić w niezbędnym zakresie postępowanie wyjaśniające, obejmujące dane pozostające w dyspozycji organu podatkowego wydającego zaświadczenie.

Art. 761. Odmowa wydania zaświadczenia lub zaświadczenia o treści żądanej przez zainteresowanego następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

Oddział 2

Przepisy szczególne o wydawaniu zaświadczeń

Art. 762. § 1. Zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych.

§ 2. Przed wydaniem zaświadczenia, o którym mowa w § 1, organ podatkowy ustala, czy w stosunku do zainteresowanego nie jest prowadzone postępowanie mające na celu ustalenie lub określenie wysokości jego zobowiązań podatkowych. Jeżeli takie postępowanie jest prowadzone i zgromadzony materiał dowodowy pozwala na jego zakończenie, powinna być niezwłocznie wydana decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązań podatkowych, w celu wykazania ich w zaświadczeniu.

§ 3. Nie można odmówić wydania zaświadczenia, jeżeli nie jest możliwe doręczenie decyzji kończącej postępowanie, o którym mowa w § 2, przed upływem terminu określonego w art. 758 § 6. Wydając zaświadczenie, o którym mowa w tym przepisie, organ podatkowy informuje o prowadzonym postępowaniu lub jego zakończeniu.

§ 4. Na żądanie zainteresowanego w zaświadczeniu podaje się także informacje:

1) czy w stosunku do niego jest prowadzone:
   a) postępowanie mające na celu ujawnienie jego zaległości podatkowych i określenie ich wysokości,
   b) postępowanie egzekucyjne w administracji, również w zakresie zobowiązań zainteresowanego innych niż podatkowe,
   c) postępowanie w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe;
2) dotyczące:
   a) okresów, z których pochodzą zaległości, i ich tytułów,
   b) podatków, których termin płatności został odroczony lub których płatność została rozłożona na raty.

§ 5. Jeżeli zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę została odroczona lub rozłożona na raty, uznaje się, że zainteresowany, o którym mowa w § 4, do dnia upływu terminów, o których mowa w art. 235 § 1, nie posiada zaległości podatkowych.

§ 6. W zakresie, o którym mowa w art. 479 pkt 1 i 2, uznaje się, że do czasu wydania ostatecznej decyzji nie istnieje zaległość podatkowa.

§ 7. Przepisy § 1–3 i 5 stosuje się odpowiednio w zakresie odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 164.

Art. 763. § 1. Organ podatkowy na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może być spadkobiercą, zapisobiercą windykacyjnym lub zapisobiercą zwykłym wydaje zaświadczenie o wysokości znanych temu organowi zobowiązań podatkowych i należności spadkodawcy wymienionych w art. 287 § 2.

§ 2. Jeżeli postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości należności podatkowych spadkodawcy nie zostało zakończone, w zaświadczeniu, o którym mowa w § 1, podaje się ich przybliżoną wysokość na podstawie posiadanych danych co do podstawy opodatkowania.

Art. 764. § 1. Organ podatkowy w zakresie, o którym mowa w art. 257 § 1, wydaje zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych zbywającego:

1) na wniosek zbywającego;
2) na wniosek nabywcy, za pisemną zgodą zbywającego.

§ 2. W zaświadczeniu, o którym mowa w § 1, organ podatkowy określa wysokość zaległości podatkowych zbywającego na dzień wydania zaświadczenia.

§ 3. Przepisy § 1 i 2 stosuje się odpowiednio do należności wymienionych w art. 249 § 1 pkt 2–6, objętych zakresem odpowiedzialności nabywcy.

Art. 765. § 1. Organ podatkowy, za pisemną zgodą podatnika, wydaje zaświadczenie o wysokości jego zaległości podatkowych na żądanie:

1) jednostek organizacyjnych, które na podstawie ustaw regulujących zasady ich funkcjonowania uprawnione są do udzielania kredytów lub pożyczek;
2) kontrahentów podatników prowadzących działalność gospodarczą oraz dzierżawców i użytkowników rzeczy lub praw majątkowych – w zakresie opodatkowania dzierżawionej lub użytkowanej rzeczy lub prawa majątkowego;
3) małżonka podatnika, a także rozwiedzionego małżonka w zakresie zaległości powstałych w czasie trwania ustroju wspólności majątkowej;

4) wspólnika spółek wymienionych w art. 263 § 1.

§ 2. Zgoda podatnika nie jest wymagana, jeżeli z żądaniem wydania zaświadczenia, o którym mowa w § 1, występuje jego małżonek pozostający z nim we wspólności majątkowej. Małżonek podatnika składa, pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia, pisemne oświadczenie o pozostawaniu z podatnikiem we wspólności majątkowej.

§ 3. Na żądanie byłego wspólnika spółki cywilnej organ podatkowy wydaje zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych rozwiązanej spółki cywilnej.

§ 4. Na żądanie właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego organ podatkowy wydaje temu właścicielowi zaświadczenie o wysokości zobowiązania podatkowego, zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę, kosztów upomnienia i kosztów egzekucyjnych, zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym oraz objętego wnioskiem o wpis hipoteki, jeżeli hipoteka nie jest wpisana.

§ 5. Na wniosek właściciela przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, który zapłacił należności zabezpieczone tą hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, organ podatkowy wydaje temu właścicielowi zaświadczenie o wysokości zapłaconej należności zabezpieczonej hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym.

Art. 766. § 1. Na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej zamierzających udzielić zobowiązanemu kredytu, za jego pisemną zgodą, organ podatkowy wydaje zaświadczenie dotyczące spraw podatkowych tego zobowiązanego, w tym deklaracji wykazujących zwrot podatku, o kwotach i terminach dokonywanych zwrotów oraz o zajęciach egzekucyjnych wierzytelności z tytułu zwrotu podatku.

§ 2. Na wniosek banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, za pisemną zgodą zobowiązanego, do zaświadczenia dołącza się uwierzytelnioną kopię deklaracji wykazującej zwrot podatku.

Art. 767. § 1. Na wniosek podatnika organ podatkowy wydaje zaświadczenie o wysokości jego dochodu lub obrotu.

§ 2. W razie śmierci podatnika zaświadczenie, o którym mowa w § 1, wydaje się na wniosek wstępnego, zstępnego lub małżonka, którzy uprawdopodobnią, że mogą być spadkobiercami albo na wniosek osoby, która uprawdopodobni, że może by zapisobiorcą windykacyjnym lub zapisobiercą zwykłym.

§ 3. W zaświadczeniach dotyczących wysokości dochodu lub obrotu stwierdza się, że wnioskodawca jest lub nie jest podatnikiem:

1) podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, z określeniem wysokości obrotu;
2) podatku dochodowego, we wszystkich formach opodatkowania; w przypadku opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych na zasadach ogólnych – z określeniem dochodu i innych niezbędnych danych wynikających z zeznania podatkowego, a w przypadku osób prawnych – z określeniem wysokości dochodu przyjętego do podstawy opodatkowania, jak również kwoty podatku należnego.

Art. 768. Organ podatkowy na wniosek podatnika wydaje zaświadczenie o jego miejscu zamieszkania lub siedzibie dla celów podatkowych na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (certyfikat rezydencji), obejmujące w szczególności dane identyfikujące wnioskodawcę i organ wydający zaświadczenie.

Art. 769. § 1. Organ podatkowy prowadzi rejestr wydanych przez siebie zaświadczeń obejmujący:

1) numer wydanego zaświadczenia;
2) treść wniosku o wydanie zaświadczenia;
3) datę złożenia wniosku lub wyrażenia zgody na wydanie zaświadczenia;
4) informacje o treści wydanego zaświadczenia i sposobie jego doręczenia zainteresowanemu.

§ 2. Organ podatkowy prowadzi ewidencję przekazanych lub otrzymanych informacji w sprawach zaświadczeń obejmującą:

1) dane identyfikujące zainteresowanego, którego dotyczy zaświadczenie;
2) treść przekazanych lub otrzymanych informacji;
3) dane identyfikujące organ lub pracownika, któremu przekazano informację, lub od którego otrzymano informację.

Art. 770. § 1. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia:

1) tryb wydawania zaświadczeń, uwzględniając odpowiednią organizację czynności związanych z wydawaniem zaświadczeń oraz możliwość doręczania zaświadczeń w postaci elektronicznej;
2) właściwość miejscową i rzeczową organów podatkowych do wydawania zaświadczeń, uwzględniając rodzaj zobowiązania podatkowego;

3) wzór rejestru zaświadczeń oraz szczegółowy sposób jego prowadzenia, biorąc pod uwagę uproszczenie i usprawnienie procesu wydawania zaświadczeń;
4) wzór ewidencji przekazanych lub otrzymanych informacji w sprawach zaświadczeń oraz szczegółowy sposób jej prowadzenia, mając na uwadze zapewnienie prawidłowej realizacji przez organy podatkowe wniosków o wydanie zaświadczenia;
5) wzory zaświadczeń, uwzględniając zapewnienie jednolitości treści i formy wydawanych zaświadczeń;
6) wzór oświadczenia, o którym mowa w art. 765 § 2 zdanie drugie, uwzględniając zapewnienie jednolitości treści i formy składanego oświadczenia oraz właściwego pouczenia składającego oświadczenie o skutkach jego złożenia .

§ 2. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, wzór zaświadczenia, o którym mowa w art. 768, uwzględniając zapewnienie jednolitości treści i formy wydawanego zaświadczenia.

Art. 771. W sprawach nieuregulowanych w art. 758–768 stosuje się odpowiednio przepisy działu I rozdziałów 1–5, działu III rozdziałów 1–6, z wyłączeniem art. 371, oraz rozdziałów 7, 8, 13, 15, 17 i 24.

Rozdział 12

Odtwarzanie akt

Art. 772. § 1. Odtworzeniu ulegają akta, bez względu na postać, zaginione lub zniszczone w całości lub w części.

§ 2. W przypadku zakończenia postępowania odtworzeniu podlega decyzja ostateczna lub inny dokument związany z zakończeniem postępowania oraz ta część akt, która jest niezbędna do ustalenia treści tej decyzji lub dokumentu i do wszczęcia oraz prowadzenia postępowania, w szczególności w jednym z trybów nadzwyczajnych, albo postępowania przed sądem administracyjnym lub cywilnym.

Art. 773. § 1. Organ podatkowy wszczyna postępowanie w sprawie odtworzenia akt z urzędu lub na wniosek zainteresowanego.

§ 2. Wniosek o odtworzenie akt sprawy będącej w toku zgłosić można do dnia zakończenia postępowania, a wniosek o odtworzenie akt sprawy zakończonej – w ciągu dziesięciu lat od jej zakończenia, chyba że okres przechowywania akt przewidziany przepisami o archiwach jest krótszy.

Art. 774. § 1. Do odtworzenia akt sprawy w toku postępowania właściwy jest organ podatkowy prowadzący to postępowanie lub prowadzący ostatnio to postępowanie.

§ 2. Jeżeli właściwy byłby organ odwoławczy, organ ten przekaże sprawę organowi pierwszej instancji chyba, że chodzi o odtworzenie tylko akt tego organu.

§ 3. W przypadku zaginięcia lub zniszczenia akt w sprawie zakończonej, w tym decyzją ostateczną, postępowanie przeprowadza organ podatkowy pierwszej instancji.

Art. 775. We wniosku o odtworzenie akt należy określić dokładnie sprawę, dołączyć wszelkie urzędowo poświadczone odpisy znajdujące się w posiadaniu zainteresowanego oraz wskazać znane mu miejsca, w których dokumenty lub ich odpisy się znajdują.

Art. 776. § 1. Organ podatkowy wzywa osoby, organy administracji publicznej lub instytucje wskazane we wniosku oraz znane temu organowi z urzędu do złożenia w określonym terminie poświadczonych urzędowo odpisów dokumentów będących w ich posiadaniu albo do złożenia oświadczenia, że ich nie posiadają.

§ 2. Jeżeli wezwany nie posiada dokumentu lub odpisu, a był w jego posiadaniu, powinien wyjaśnić, gdzie dokument lub odpis się znajduje.

Art. 777. Jeżeli poświadczone urzędowo odpisy zostaną złożone, organ podatkowy dołącza je do akt.

Art. 778. Jeżeli odtworzenia akt nie można przeprowadzić na zasadach przewidzianych w art. 772–777, organ podatkowy wzywa zainteresowanego do złożenia oświadczenia co do treści zaginionych lub zniszczonych pism oraz dowodów na zawarte w nich twierdzenia, nie wyłączając prywatnych odpisów oraz innych pism i notatek, które mogą być pomocne przy odtworzeniu akt.

Art. 779. § 1. Organ podatkowy przeprowadza z urzędu czynności w celu odtworzenia akt, uwzględniając każdą okoliczność, która może mieć znaczenie dla ustalenia treści zaginionych lub zniszczonych akt. Organ podatkowy bierze w szczególności pod uwagę dokumentację prowadzoną na podstawie przepisów kancelaryjno-archiwalnych.

§ 2. Organ podatkowy może też przesłuchać, w charakterze świadków, zainteresowanych oraz ich pełnomocników, a także inne osoby, które uczestniczyły w postępowaniu lub które mogą wypowiedzieć się co do treści akt.

Art. 780. Po przeprowadzeniu czynności, o których mowa w art. 778 i art. 779, organ podatkowy w formie postanowienia stwierdza, w jaki sposób i w jakim zakresie zaginione akta

mają być odtworzone lub, że odtworzenie akt jest niemożliwe. Na postanowienie służy zainteresowanemu zażalenie.

Art. 781. § 1. Jeżeli akta nie mogą być odtworzone lub odtworzone zostały w części niewystarczającej do prowadzenia dalszego postępowania, postępowanie może być wszczęte ponownie.

§ 2. W pozostałych przypadkach organ podatkowy prowadzi postępowanie w takim stanie, w jakim okaże się to możliwe przy uwzględnieniu akt pozostałych i odtworzonych. Na postanowienie co do prowadzenia dalszego postępowania zainteresowanemu służy zażalenie.

Art. 782. W sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale przepisy działu III stosuje się odpowiednio.

Rozdział 13

Udział prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Praw Podatnika

Art. 783. § 1. Prokurator może zwrócić się do właściwego organu podatkowego o wszczęcie postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem.

§ 2. Rzecznik Praw Podatnika może zwrócić się o wszczęcie postępowania podatkowego, jeżeli uzyskał na to zgodę podatnika.

Art. 784. § 1. Prokurator może brać udział w każdym stadium postępowania w celu zapewnienia, aby postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z prawem.

§ 2. Organ podatkowy zawiadamia prokuratora o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu w każdym przypadku, gdy uzna udział prokuratora w postępowaniu za potrzebny.

§ 3. Rzecznik Praw Podatnika może uczestniczyć w postępowaniu przed organem podatkowym, jeżeli uzyskał na to zgodę podatnika. Przepis § 2 stosuje się odpowiednio.

Art. 785. § 1. Prokuratorowi służy prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli ustawa lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji, albo jej uchylenie lub zmianę.

§ 2. Prokurator wnosi sprzeciw do organu właściwego do wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji, albo jej uchylenia lub zmiany.

§ 3. Sprzeciw od decyzji wydanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wnosi Prokurator Generalny.

§ 4. Jeżeli podstawą sprzeciwu jest wystąpienie przesłanki wznowienia postępowania określonej w art. 488 § 1 pkt 4, 9, 10i 12-14, wniesienie sprzeciwu wymaga zgody strony.

Art. 786. § 1. Sprzeciw prokuratora powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie trzydziestu dni od daty jego wniesienia.

§ 2. W razie niezałatwienia sprzeciwu w terminie określonym w § 1 przepisy art. 326–328 i art. 330 stosuje się odpowiednio.

Art. 787. W przypadku wniesienia sprzeciwu przez prokuratora właściwy organ podatkowy wszczyna w sprawie postępowanie z urzędu, zawiadamiając o tym strony.

Art. 788. W przypadku wniesienia przez prokuratora sprzeciwu organ podatkowy, do którego sprzeciw wniesiono, obowiązany jest niezwłocznie rozpatrzyć, czy zachodzi potrzeba wstrzymania wykonania decyzji do chwili załatwienia sprzeciwu, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji. Przepisy art. 482 i art. 483 stosuje się odpowiednio.

Art. 789. Prokuratorowi, który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 783–785, przysługują prawa strony.

Art. 790. Prokurator, który wniósł skargę na decyzję organu podatkowego do sądu administracyjnego, nie może z tych samych przyczyn wnieść sprzeciwu.

Art. 791. Przepisy art. 785-790 stosuje się odpowiednio do postanowienia, na które służy zażalenie, interpretacji indywidualnej, opinii zabezpieczającej i odmowy jej wydania.

Art. 792. § 1. Przepisy art. 783-791 stosuje się odpowiednio do Rzecznika Praw Obywatelskich.

§ 2. Przepisy art. 785-791 stosuje się odpowiednio do Rzecznika Praw Podatnika w zakresie, w jakim uzyskał zgodę podatnika.

Rozdział 14

Skargi i wnioski

Art. 793. Do skarg i wniosków składanych do organów podatkowych przepisy art. 221–259 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego stosuje się odpowiednio.

DZIAŁ V

Przepisy karne

Art. 794. § 1. Kto, wbrew przepisom art. 704, art. 710 i art. 711, działając w imieniu lub w interesie banku w rozumieniu art. 699 pkt 1, spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, banku zrzeszającego, Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej lub izby rozliczeniowej w rozumieniu art. 699 pkt 3, nie przekazuje, przekazuje niezgodne z posiadanymi lub zataja prawdziwe:

1) informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 699 pkt 6,
2) informacje o łącznej kwocie obciążeń oraz łącznej kwocie uznań rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 699 pkt 6, dotyczących transakcji z osobami fizycznymi niebędącymi podmiotami kwalifikowanymi w rozumieniu art. 699 pkt 5,
3) dzienne zestawienia transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 699 pkt 6 w zakresie transakcji innych niż wskazane w pkt 2,

podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

§ 2. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie.

Art. 795. § 1. Kto, działając w imieniu lub w interesie banku w rozumieniu art. 699 pkt 1 lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, nie dopełnia obowiązku dokonania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 699 pkt 2, przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylenia tej blokady, podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

§ 2. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie.

Art. 796. § 1. Kto, nie będąc do tego uprawnionym, ujawnia lub wykorzystuje:

1) algorytmy, o których mowa w art. 708 § 3,
2) informacje o wskaźniku ryzyka,
3) informacje i zestawienia, o których mowa w art. 710 § 1, art. 711 i art. 713 § 1,
4) informacje objęte żądaniami Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, o których mowa w art. 709 § 10, art. 716 § 3 pkt 1, art. 717 § 3 pkt 1 i art. 720 § 2,

podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

§ 2. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 działa nieumyślnie, podlega grzywnie.

Art. 797. § 1. Kto, będąc obowiązanym do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje objęte tą tajemnicą,

podlega karze pozbawienia wolności do lat 5.

§ 2. Kto, będąc obowiązanym do zachowania tajemnicy skarbowej, ujawnia informacje określone w art. 402, podlega karze pozbawienia wolności od 6 miesięcy do lat 5.

§ 3. Jeżeli sprawca czynu określonego w § 1 lub 2 działa nieumyślnie,
podlega karze pozbawienia wolności do lat 2.

§ 4. Jeżeli pokrzywdzonym nie jest Skarb Państwa, ściganie następuje na wniosek pokrzywdzonego.

DZIAŁ VI

Przepis końcowy

Art. 798. Ustawa wchodzi w życie w terminie i na zasadach określonych w ustawie z dnia … - Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika (Dz. U. poz. …).

UZASADNIENIE

I. Wprowadzenie

1. Projekt nowej ordynacji podatkowej został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego (KKOPP). Komisja została powołana rozporządzeniem Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471). Zgodnie z § 8 powołanego rozporządzenia do zadań Komisji należy: opracowanie, nie później niż w terminie 4 miesięcy od dnia pierwszego posiedzenia Komisji, kierunkowych założeń kompleksowej regulacji rangi ustawowej dotyczącej ogólnego prawa podatkowego oraz opracowanie, nie później niż w terminie 2 lat od dnia przyjęcia kierunkowych założeń, projektu ustawy zawierającego kompleksowe regulacje dotyczące ogólnego prawa podatkowego wraz z przepisami wykonawczymi. Zadania te KKOPP zrealizowała w terminie, przygotowując kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej i na tej podstawie niniejszy projekt ustawy – Ordynacja podatkowa, projekt ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika oraz projekty przepisów wykonawczych.

Warto zaznaczyć, że przygotowane przez Komisję kierunkowe założenia nowej ordynacji podatkowej zostały poddane 4-miesięcznym szerokim konsultacjom (resortowym[1], międzyresortowym[2], społecznym[3] oraz w środowisku akademickim[4]), w ramach których zainteresowani mogli wypowiedzieć się co do przyszłego kształtu nowej ordynacji. Proponowane rozwiązania zostały przez zdecydowaną większość podmiotów zgłaszających

[1] W ramach konsultacji resortowych realizowanych od 18 marca 2015 r. do 20 maja 2015 r. zgłoszono 206 uwag. Najwięcej uwag zgłoszono do: przedawnienia zobowiązań, niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, postępowania podatkowego i zasad ogólnych prawa podatkowego.

[2] W konsultacjach międzyresortowych **(**od 21 maja 2015 r. do 22 lipca 2015 r.) uwagi zgłosili: Szef Kancelarii Prezesa Rady Ministrów, Rządowe Centrum Legislacji, Minister Gospodarki, Minister Środowiska, Minister Administracji i Cyfryzacji, Szef Agencji Bezpieczeństwa, Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych. Dotyczyły one m.in.**:** kontroli podatkowej, komunikacji elektronicznej, niewładczych form działania organów, przedawnienia zobowiązań, ulg uznaniowych, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nadpłaty, zaległości oraz zwrotu podatku.

[3] Konsultacje społeczne prowadzono w okresie od 21 maja 2015 r. do 22 lipca 2015 r. Uwagi zgłosili: NSZZ „Solidarność", Konfederacja Lewiatan, Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej, Krajowa Rada Radców Prawnych, Związek Banków Polskich, Poczta Polska S.A., Kasa Krajowa SKOK, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego, Prezes Zarządu Polskiej Izby Ubezpieczeń. Łącznie zgłoszono 65 uwag dotyczących: dodatkowych zmian legislacyjnych, zwiększenia ochrony praw podatnika, *in dubio pro tributario*, indywidualnych interpretacji, mediacji, przedawnienia zobowiązań, nadpłaty i zwrotu podatku, postępowania podatkowego, tajemnicy skarbowej, kontroli podatkowej, czynności sprawdzających, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

[4] KKOPP wystąpiła w styczniu 2015 r. o opinie dotyczące kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej do 19 autorytetów z zakresu prawa podatkowego (13 profesorów prawa finansowego i podatkowego, 4 doktorów habilitowanych oraz 2 doktorów).

uwagi dobrze ocenione[5]. Pozytywna ocena kierunkowych założeń i ich akceptacja przez Radę Ministrów umożliwiła przejście do kolejnego etapu prac Komisji – przygotowania przedstawionego projektu nowej ordynacji.

2. Projektowany akt jest formą tzw. kodyfikacji częściowej prawa podatkowego, obejmującą część ogólną prawa podatkowego. Podobne akty obowiązują m.in. w Niemczech, Austrii, Włoszech, Hiszpanii. Obowiązują one także w państwach, które podobnie jak Polska na początku lat 90. ubiegłego wieku tworzyły nowe systemy prawa podatkowego - Węgry[6], Czechy[7], Słowacja[8], Litwa[9]. Większość tego typu aktów określa się mianem ordynacji, a nie kodeksu. Tak przyjęto nazywać kodyfikacje częściowe prawa podatkowego. Kodeksy ogólnego prawa podatkowego z założenia nie obejmują przepisów regulujących poszczególne podatki składające się na system podatkowy, tzw. szczegółowej części prawa podatkowego. W Polsce określanie tego rodzaju kodeksu „ordynacją" ma podłoże historyczne. Polska miała już skodyfikowane ogólne prawo podatkowe w 1934 r. w formie aktu zatytułowanego „Ordynacja podatkowa"[10]. Był to jeden z pierwszych i najlepszych tego typu aktów w Europie[11]. Do postanowień tej ordynacji nawiązuje obowiązująca ordynacja z 1997 r. oraz w wielu miejscach projektowana ustawa.

W 212 artykułach Ordynacji podatkowej z 1934 r. zostały uregulowane najważniejsze instytucje ogólnego prawa podatkowego. Ustawa ta składała się z pięciu części: postanowienia ogólne, postępowanie przy wymiarze podatków, przepisy porządkowe, przepisy karne oraz przepisy przejściowe i końcowe. W tym właśnie akcie po raz pierwszy zostały uregulowane obowiązujące do dziś takie instytucje jak: obowiązek i zobowiązanie podatkowe, przedawnienie, nadpłata, wymiar podatku, ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych i wiele innych. W ordynacji była też część poświęcona problematyce prawa karnego podatkowego, co jest obecnie uregulowane w Kodeksie karnym skarbowym. Ten nowoczesny akt prawny nie

[5] Szczegółowe wyniki konsultacji są zamieszczone na stronie Biuletynu Informacji Publicznej Rządowego Centrum Legislacji w zakładce Rządowy proces legislacyjny http://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12274851/katalog/12300341#12300341.

[6] J. Fehér, G. Hulkó, L. Pardavi, Hungarian Tax Code, Republic (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe. Białystok 2016, s. 87 i nast.

[7] M. Karfíková, Czech Tax Procedure Code (w:) L.Etel, M. Popławski, Tax Codes…, *op. cit.* s. 121 i nast., a także R. Boháč, The Difficulties of Tax Law Codification in the Czech Republic (w:) L. Etel, M. Popławski, Tax Codes…, *op.cit.*, s. 109 i nast.

[8] V. Babčák, Tax Code in Slovakia (w:) L. Etel, M. Popławski, Tax Codes…, *op.cit.* s. 51 i nast.

[9] B. Sudavičius, M. Endrjaitis, Law on Tax Administration. The Tax Ordinance Act of the Republic of Lithuania (w:) L. Etel, M. Popławski, Tax Codes…, *op.cit.* s. 51 i nast.

[10] Zob. ustawa z dnia 15 marca 1934 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz. 346 z późn. zm.).

[11] Wcześniej tego typu akty były przyjęte w Niemczech (1919 r.) i Czechosłowacji (1927 r.).

przetrwał jednak długo z uwagi na całkowitą zmianę ustroju społeczno-gospodarczego w Polsce po II wojnie światowej. Ordynacja podatkowa z 1934 roku nie pasowała do nowych realiów gospodarki socjalistycznej i przestała obowiązywać w 1946 r. Od tego roku można mówić o postępującym procesie dekodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. Proces ten został rozpoczęty wprowadzeniem trzech dekretów rządowych: z 16 maja 1946 r. o zobowiązaniach podatkowych[12], z 16 maja 1946 r. o postępowaniu podatkowym[13] oraz z 11 kwietnia 1947 r. – Prawo karne skarbowe[14]. Dekret o zobowiązaniach podatkowych został zastąpiony dekretem z 27 października 1950 r. o takim samym tytule[15], który obowiązywał do wejścia w życie ustawy z 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych[16]. Z kolei, dekret o postępowaniu podatkowym utracił moc także w 1980 r., kiedy to postępowanie podatkowe zostało objęte znowelizowanym Kodeksem postępowania administracyjnego. Dekret – Prawo karne skarbowe został zastąpiony ustawą z 13 kwietnia 1960 r – Prawo karne skarbowe, a następnie – po wielu zmianach – problematyka ta został skodyfikowana w ustawie z 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy[17].

Ustawa o zobowiązaniach podatkowych z 1980 r., licząca 55 artykułów, stanowiła podstawowy akt prawny regulujący ogólne prawo podatkowe aż do wprowadzenia obowiązującej ordynacji podatkowej. Były w niej uregulowane ogólne zasady powstawania, wykonywania i wygasania zobowiązań podatkowych. Poza zakresem ustawy pozostała m.in. procedura podatkowa, egzekucja oraz kontrola podatkowa. W żadnym razie ustawa ta nie mogła pełnić funkcji aktu całościowo regulującego ogólne prawo podatkowe. I to, w dużej mierze, zadecydowało o podjęciu jesienią 1993 roku prac nad uporządkowaniem i scaleniem przepisów prawa podatkowego w formie zbliżonej do ordynacji podatkowej z 1934 roku[18]. Wskazywano, że ustawa o zobowiązaniach podatkowych - wskutek wielokrotnych zmian - stała się nieczytelna i nie pasuje do nowych rozwiązań wynikających z przeprowadzonych na początku lat 90. reform systemu podatkowego[19]. Równie krytycznie oceniono przepisy regulujące postępowanie podatkowe zawarte w Kodeksie postępowania administracyjnego. Podnoszono, że przepisy tego kodeksu są dostosowane do decyzji o charakterze konstytutywnym, a

[12] Dz.U. Nr 27, poz. 173.
[13] Dz.U. z 1963 r. Nr 27, poz. 174.
[14] Dz.U. Nr 32, poz. 140.
[15] Dz.U. Nr 49, poz. 452.
[16] Dz.U. Nr 27, poz. 111.
[17] Dz.U. Nr 83, poz. 930.
[18] Zob. Ordynacja podatkowa. Uzasadnienie rządowe, Bielsko-Biała 1998.
[19] *Ibidem*, s. 117.

większość zobowiązań podatkowych powstaje z mocy prawa. W kodeksie postępowania administracyjnego brak było rozwiązań uwzględniających bezdecyzyjny tryb poboru podatków[20].

Podstawą podjęcia prac nad przygotowaniem projektu nowej ordynacji podatkowej była uchwała Sejmu RP z dnia 5 marca 1994 r. w sprawie zwiększenia dochodów państwa[21]. Pierwszy projekt ustawy trafił do Sejmu w 1995 r. i był przedmiotem ożywionych dyskusji niemal do jego uchwalenia, co miało miejsce 29 sierpnia 1997 r. Poczynając od 1 stycznia 1998 r., ogólne prawo podatkowe zostało w Polsce na powrót skodyfikowane w formie ustawy zatytułowanej – Ordynacja podatkowa, która obowiązuje do dzisiaj.

3. Ustawa z 1997 r., co podnosi się niemal powszechnie, powinna być zastąpiona nowoczesnym kodeksem podatkowym, dostosowanym do nowych zjawisk zachodzących w relacjach organ podatkowy – podatnik. Akceptując ten postulat, należy zauważyć, że w Polsce kodyfikacja kompleksowa nie jest w tej chwili możliwa i mało prawdopodobnym jest stworzenie, w dającym się przewidzieć okresie, kodeksu podatkowego obejmującego całość prawa podatkowego. Całościowe kodeksy podatkowe obejmujące prawo ogólne i szczegółowe powstały w ostatnim czasie - co charakterystyczne – w państwach, które były republikami Związku Radzieckiego. Nie jest to przypadek. Państwa te po rozpadzie Związku Radzieckiego nie miały własnego systemu podatkowego ani też nie mogły w prosty sposób przejąć regulacji wcześniej obowiązujących, całkowicie niedostosowanych do zmienionych realiów społeczno-gospodarczych[22]. W związku z tym musiały stworzyć całkowicie od nowa systemy podatkowe i regulujące je prawo[23]. W Rosji prace nad kodeksem podatkowym zostały podjęte już w 1992 r., a zakończyły się uchwaleniem 16 czerwca 1998 r. pierwszej części (ogólnej) kodeksu podatkowego Federacji Rosyjskiej. Druga część, co także jest charakterystyczne dla tego typu kodeksów podatkowych, została przyjęta później – 19 czerwca 2000 r. i weszła w życie z dniem 1 stycznia 2001 r. Podobne uwarunkowania towarzyszyły powstawaniu kodeksów podatkowych na Białorusi i Ukrainie. Pierwsza część kodeksu białoruskiego została uchwalona w 2002 r., a druga znacznie później – w 2009 roku. Kodeks ukraiński powstał w 2010 r. jako

[20] *Ibidem*, s. 118.

[21] M.P. Nr 18, poz. 134.

[22] V. Thuronyi, *Comparative Tax Law*, The Hague 2003, s. 34.

[23] Proces ten jest widoczny zwłaszcza w państwach tworzących Wspólnotę Niepodległych Państw. Tam niemal powszechnie zdecydowano się na kompletną kodyfikację prawa podatkowego – zob. D. Szczekin, Nałogowoje prawo gosudarstw - uczastnikow SNG (obszczaja czast), Moskwa 2008, s. 8 i nast. Zob. też postanowienie Międzyparlamentarnego Zespołu Państw-Członków WNP z dnia 9 grudnia 2000 r. – Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP. Model ten jest ciągle doskonalony. Ostania modyfikacja miała miejsce 29 listopada 2013 r.

jednoczęściowy, z tym że podobnie jak rosyjski i białoruski, obejmuje zarówno przepisy ogólne, jak i przepisy regulujące poszczególne podatki.

Zupełnie odmiennie potoczyły się prace nad porządkowaniem prawa podatkowego w państwach Europy Środkowej. W żadnym z tych państw nie zdecydowano się na opracowanie koncepcji kompleksowego kodeksu podatkowego obejmującego całe prawo podatkowe. Przede wszystkim w tych państwach inny był stan prawa podatkowego, niż w byłych republikach Związku Radzieckiego. Na początku lat 90. ubiegłego wieku w Polsce, podobnie zresztą jak w innych państwach tej części Europy, funkcjonowały już w miarę racjonalne systemy opodatkowania obrotu (podatek od wartości dodanej) oraz opodatkowania dochodu. W zasadzie przejęty został z poprzedniego systemu model opodatkowania majątku, którego reforma realizowana jest z dużymi oporami do dzisiaj. W każdym razie państwa te miały już przyjęte regulacje dotyczące głównych elementów systemu podatkowego, wzorowane na funkcjonujących w państwach Europy Zachodniej. W tamtym czasie, z uwagi na dążenie tych państw do wejścia do Unii Europejskiej (UE), rozpoczęty został proces harmonizacji regulacji krajowych z wymogami prawa unijnego, zwłaszcza w zakresie podatku od wartości dodanej i akcyzy. I to był główny kierunek zmian przyjętego na początku lat 90. ubiegłego wieku systemu podatkowego. Kodyfikacja prawa podatkowego nie była w tej sytuacji priorytetem, ponieważ nie wymagała tego UE. Sprawą fundamentalną w tamtym czasie było wprowadzenie przepisów podatkowych zgodnych z prawem unijnym. W tym stanie rzeczy nie było warunków do tworzenia koncepcji całościowych kodeksów podatkowych. Tych warunków nie ma nadal z uwagi na trwający, nie tylko w Polsce, proces przebudowy systemu podatkowego. Nie ma realnych możliwości stworzenia kodeksu podatkowego w sytuacji, gdy nie został do końca zreformowany obowiązujący model opodatkowania dochodu, a zwłaszcza majątku. Zakończenie tych reform jest warunkiem podjęcia ewentualnych prac nad skodyfikowaniem całego prawa podatkowego. Nie ma bowiem sensu tworzenie kodeksu prawa podatkowego, który najprawdopodobniej w krótkim okresie czasu będzie ulegał zasadniczym zmianom. Warto podkreślić, że wśród przedstawicieli doktryny w zasadzie nie ma postulatów uchwalenia kompleksowego kodeksu podatkowego[24]. Tocząca się dyskusja dotyczy raczej tego, co

[24] B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa – perspektywy zmian, „Prawo i Podatki" 2006, nr 1; B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009, s. 23 i nast.; G. Gołębiowski (red.), H. Dzwonkowski (red.), Konferencja „Zmiany w Ordynacji podatkowej. Poprawa jakości i uproszczenia", Warszawa, 8 stycznia 2013 r.; C. Kosikowski, Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy" 2014, nr 9; R. Dowgier, Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych - stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2014, Wrocław 2014, s. 5 i nast.

powinno się znaleźć w skodyfikowanej części ogólnego prawa podatkowego. Nie wszystkie bowiem przepisy ogólnego prawa podatkowego mogą być, z uwagi na uwarunkowania wynikające z obowiązującego systemu prawa, ujęte w kodeksie podatkowym. W Polsce na przykład odpowiedzialność za wykroczenia i przestępstwa podatkowe uregulowana jest w Kodeksie karnym skarbowym i nie ma sensu przenoszenia tych przepisów do kodeksu podatkowego, chociaż ma to miejsce w innych państwach. Chcąc to zrobić, trzeba byłoby zdekodyfikować dobrze funkcjonujące prawo karne skarbowe. Nie miałoby to nic wspólnego z ideą kodyfikacji.

Ten przykład pokazuje, że nie jest możliwe proste przeniesienie założeń obcego kodeksu podatkowego do Polski. Przede wszystkim każdy kraj ma swój, specyficzny system prawa podatkowego, stanowiący element systemu prawnego. Pobieżna nawet analiza tych systemów pozwala to dostrzec, a przez to odrzucić tę drogę „poprawiania" polskiego prawa podatkowego. Warto w tym miejscu dodać, że nie ma też uniwersalnych wzorców kodeksów podatkowych pasujących do każdego systemu krajowego. Próby stworzenia takich rozwiązań modelowych mają miejsce. Można przykładowo wskazać model kodeksu podatkowego przygotowany przez ekspertów Międzynarodowego Funduszu Walutowego, założenia kodeksu podatkowego przygotowane przez organizację zrzeszającą organy podatkowe państw Ameryki Środkowej (CIAT) czy też modelowy kodeks podatkowy członków Wspólnoty Niepodległych Państw[25]. Te „modele" regulacji podatkowych nie pasują jednak do polskich realiów. Zostały one wykorzystane w pracach nad projektem jedynie w pewnych fragmentach, i to po dodatkowej ich modyfikacji.

4. Projektowany akt zastąpi obowiązującą ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa. Ustawa ta obowiązuje już 20 lat i w ciągu tego czasu była ponad 100 razy nowelizowana. Ciągłe zmiany tego aktu świadczą o tym, że ordynacja nie odpowiada dzisiaj wymogom stawianym tego typu aktom prawnym. Decyduje o tym kilka czynników, które w większości mają charakter obiektywny.

Prawo podatkowe rozwija się bardzo dynamicznie z uwagi na to, że różnego rodzaju zjawiska i procesy będące przedmiotem jego regulacji podlegają ciągłej ewolucji. Ordynacja podatkowa musi za nimi nadążać. W innym przypadku może to prowadzić do negatywnych następstw przede wszystkim dla budżetu. Najlepszym przykładem są coraz to nowsze instrumenty prawne

[25] Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000. Modelowy kodeks podatkowy CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) (http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view postanowienie Międzyparlamentarnego Zespołu Państw-Członków WNP z dnia 9 grudnia 2000 r. – Modelowy kodeks podatkowy dla Państw-Członków WNP.

wykorzystywane w obrocie gospodarczym nie zawsze po to, aby ten obrót usprawnić. Są one niekiedy kreowane jedynie po to, aby nie płacić podatków. Do niedawna tak rozumiana optymalizacja podatkowa nie była tak powszechnie stosowana jak obecnie. Współcześnie jest to zjawisko, które musi być zwalczane, ponieważ pozbawia budżet coraz to większych wpływów podatkowych. Bez zmian w ordynacji walka z tym negatywnym procederem nie może być skutecznie prowadzona. Problem jest dostrzegany przez Komisję Europejską, która wydaje zalecenia i dyrektywy mające na celu ograniczenie unikania opodatkowania, zwłaszcza w aspekcie międzynarodowym. Realizacja wytycznych UE w zakresie wymiany informacji podatkowych, klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uszczelniania systemu podatkowego, transparentności w przyznawaniu preferencji podatkowych, pomocy publicznej itp. skutkuje tym, że do ordynacji muszą być wprowadzone nowe regulacje. Zakres tych zmian nie jest możliwy do wprowadzenia w drodze kolejnych nowelizacji obowiązującej ordynacji.

Kolejnym zjawiskiem, także o obiektywnym charakterze, wymuszającym uchwalenie nowej ordynacji, jest coraz szybciej postępujący proces cyfryzacji postępowań podatkowych. Wykorzystywanie środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem stało się standardem i rozwija się błyskawicznie. Kto jeszcze kilka lat temu myślał o tym, że będzie to jeden z najdogodniejszych i najtańszych sposobów przetwarzania danych podatkowych, przeprowadzania kontroli dokumentacji podatkowej, doręczania decyzji, składania deklaracji czy też udzielania informacji i wyjaśnień? Jest to proces wymagający przebudowy ordynacji nastawionej na papierową formę załatwiania spraw podatkowych.

Zmiany w ordynacji są także coraz częściej postulowane przez samych podatników.

Zmiany w ordynacji są także konsekwencją bogatego orzecznictwa sądowego. Ogromny dorobek orzeczniczy musi być uwzględniony w obowiązujących przepisach. Sądy bardzo często wyjaśniały istotę poszczególnych regulacji, która była następnie akceptowana przez organy podatkowe i podatników. Można jednak wskazać na wiele kontrowersyjnych rozstrzygnięć, które potęgowały spory interpretacyjne. W tym kontekście należy zwrócić uwagę na orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Orzeczenia tych trybunałów wymagają reakcji ustawodawcy i zmiany zakwestionowanych w tym trybie przepisów. Uwzględnienie niektórych z tych orzeczeń nie jest możliwe w drodze poprawienia obowiązujących przepisów. Problemy te są do rozwiązania jedynie w napisanej od nowa ustawie.

Coraz większego znaczenia, w praktyce tworzenia i stosowania prawa podatkowego, nabierają zasady ogólne prawa podatkowego. Ich brak w ordynacji albo jedynie częściowe ujęcie skutkuje tym, że nie tylko doktryna (od dawna), ale i podatnicy chcą ich zapisania w ustawie.

Najlepszym przykładem jest zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, która była w Polsce przedmiotem ogólnonarodowego referendum. Wokół tej zasady rozgorzała publiczna dyskusja dotycząca potrzeby zapisywania zasad ogólnych w ordynacji podatkowej. Przeciwnicy tej idei wskazywali, że w zupełności wystarczy, aby te zasady funkcjonowały w orzecznictwie sądowym. Nie trzeba ich zapisywać, ponieważ może to wypaczyć ich sens. Jednak ta zasada została zapisana w ordynacji. W chwili obecnej można już mówić o ukształtowaniu się w orzecznictwie i doktrynie kilku podstawowych dyrektyw postępowania, określanych mianem zasad ogólnych. Powinny one być zawarte w ordynacji podatkowej, tym bardziej że są w niej od uchwalenia ordynacji zasady ogólne postępowania podatkowego przeniesione z kodeksu postępowania administracyjnego. Formułowane w orzecznictwie sądowym i literaturze zasady ogólne prawa podatkowego nie stanowią zamkniętego katalogu, ale niektóre z nich są już powszechnie akceptowane i te powinny znaleźć się, co przewiduje projekt, w części ogólnej ordynacji.

Kolejną okolicznością obligującą do zmiany obowiązującej ordynacji jest problem wzrastającej liczby indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Rocznie minister finansów i gminne organy podatkowe wydają ponad ok. 30 tys. tego typu urzędowych wykładni przepisów prawa podatkowego. Mogą one być zaskarżane do sądu administracyjnego, co doprowadziło do tego, że sądy, a zwłaszcza Naczelny Sąd Administracyjny, nie są w stanie w rozsądnym terminie rozpatrzeć skarg dotyczących interpretacji i na wyrok trzeba czekać ok. 2 lat. Taki sposób udzielania informacji podatkowej jest bardzo drogi i mało efektywny – musi być zmieniony.

Potrzeba generalnej przebudowy obowiązującej ordynacji jest związana także z tym, że nie ma w niej konsensualnych metod załatwiania spraw podatkowych. Mediacja i zawarta w jej ramach umowa czy też procedura konsultacyjna w określonych przypadkach mogą zwiększyć efektywność postępowań podatkowych. Dopiero niedawno zauważono, że te niewładcze formy działania administracji podatkowej mogą być skutecznie stosowane w procedurach podatkowych i mają szereg zalet. Ich wprowadzenie wymaga interwencji ustawodawcy. Z uwagi na zasady techniki prawodawczej[26] nie można tego jednak zrobić, nowelizując jedynie obowiązujące przepisy.

Wejście Polski do Unii Europejskiej, rozwój technologii, a także zjawisk i procesów będących przedmiotem prawa podatkowego to obiektywne przyczyny dezaktualizacji rozwiązań

[26] Zasady techniki prawodawczej są zawarte w rozporządzeniu Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej" (Dz.U. z 2016 r. poz. 283).

przyjętych w ordynacji podatkowej ponad 20 lat temu. Ustawodawca starał się temu zapobiec, sukcesywnie dokonując w tym akcie zmian, niekiedy bardzo obszernych. Ciągłe nowelizacje w większości przypadków miały na celu dostosowanie ordynacji do ujawniających się wciąż nowych potrzeb i problemów związanych ze stosowaniem jej przepisów. Nie było to jednak rekonstruowanie aktu w oparciu o wcześniej wypracowany wzorzec – model docelowej części ogólnej prawa podatkowego. Ciągle poprawiana ordynacja zatraciła swoją pierwotną strukturę, która także nie była wolna od wad. W obowiązującej ordynacji nie ma miejsca na wprowadzanie nowych regulacji, co powoduje, że są one zamieszczane w przypadkowych działach i rozdziałach. W efekcie zakłóca to proces prawidłowej wykładni tych przepisów. Jako przykład można wskazać już wspomnianą zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika stanowiącą treść art. 2a ordynacji działu I – Przepisy ogólne, w sytuacji gdy równie ważna zasada legalizmu jest zamieszczona w art. 120 w dziale IV – Postępowanie podatkowe. Nikogo nie trzeba przekonywać, że zasady ogólne prawa podatkowego muszą być w jednym miejscu w pierwszej części ordynacji podatkowej. Jednak „stary" układ ordynacji na to nie pozwala, przez co tworzy się tego typu prowizoryczne regulacje, bo inaczej nie można. To pokazuje, że wyczerpały się możliwości udoskonalania i aktualizowania ordynacji podatkowej w drodze dalszych nowelizacji. Potrzebna jest nowa ustawa, o racjonalnym układzie, klarownych założeniach i przejrzystej treści, która odpowiadałaby nowym wyzwaniom społecznym i gospodarczym. Należy jednak zaznaczyć, że projektując nową ustawę, KKOPP wykorzystała te rozwiązania prawne, które zostały wypracowane przez lata obowiązywania i doskonalenia ordynacji podatkowej z 1997 r. i sprawdziły się. Trzeba wykorzystać to, że były one przez kilkanaście lat testowane w praktyce. Niektóre z nich bez zmian należy wprowadzić do nowego aktu, oczywiście z uwzględnieniem zmian prawa międzynarodowego i unijnego. Pojawiające się głosy nawołujące do wyrzucenia obowiązującej ordynacji „do kosza" i zastąpienie jej całkowicie nowym aktem oderwanym od funkcjonujących przez wiele lat przepisów nie są zasadne. Dobrze funkcjonujące instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę, znalazły się w projekcie nowej ustawy.

II. Cele projektowanej ustawy

Zawarte w projektowanej ustawie regulacje mają służyć realizacji dwóch podstawowych celów:

1) ochrony prawa podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz

2) zwiększenia efektywności i skuteczności poboru podatków.

Pierwszy z tych celów będzie realizowany m.in. poprzez złagodzenie nadmiernego rygoryzmu ordynacji podatkowej w odniesieniu do podatników. W nowej ordynacji podatkowej wprowadzono mechanizmy prawne chroniące pozycję podatnika w jego kontaktach z administracją podatkową. Są to m.in.: zasady ogólne prawa podatkowego, konsensualne formy załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja, konsultacje skutków podatkowych transakcji), , regulacje chroniące podatnika w przypadku zastosowania się do informacji organów podatkowych, limit terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego, środki zwalczania przewlekłości postępowania, prawo do skorygowania deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego, rezygnacja z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu, umorzenie podatku, dłuższe terminy do wniesienia odwołania i zażalenia, urzędowe informacje dotyczące zmian w prawie podatkowym.

Drugim podstawowym celem nowej ordynacji podatkowej jest zwiększenie efektywności realizacji zobowiązań podatkowych. Ustawy podatkowe, a w tym również ordynacja podatkowa, mają zapewnić uzyskanie zakładanych wpływów podatkowych. Cel ten wymaga wprowadzenia szeregu mechanizmów i procedur zwiększających możliwości organów podatkowych w egzekwowaniu, wynikających z ustaw, obowiązków podatkowych. Jest to szczególnie ważne w sytuacji, gdy nasila się zjawisko agresywnej optymalizacji podatkowej, w tym o charakterze transgranicznym, skutkujące znaczącym zmniejszeniem wpływów budżetowych z tytułu opodatkowania. Większa skuteczność organów podatkowych nie może jednak prowadzić do naruszenia praw podatnika. Zwiększenie efektywności realizacji zobowiązań ma być osiągnięte m.in. poprzez: doskonalenie przepisów regulujących funkcjonowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, możliwość orzekania o nadpłacie w decyzjach cząstkowych i po upływie okresu przedawnienia, wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego (postępowanie uproszczone, postępowanie reprezentatywne, eliminacja postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku), uporządkowanie nadzwyczajnych trybów wzruszania decyzji ostatecznych, wprowadzenie zasady współdziałania podatnika z organami podatkowymi w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego, upowszechnienie stosowania komunikacji elektronicznej, sprecyzowanie przesłanek stosowania rygoru natychmiastowej wykonalności, uporządkowanie zasad stosowania i miarkowania kar porządkowych, zmodyfikowanie zasad wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego.

III. Nowe instytucje w projektowanej ustawie

1. Uwagi ogólne

W tej części uzasadnienia są wskazane nowe regulacje zawarte w projekcie nowej ordynacji podatkowej. Są one podzielone na dwie grupy. Pierwsza z nich to instytucje, których nie ma w ordynacji podatkowej z 1997 roku. Potrzeba ich wprowadzenia wynika z przyczyn obiektywnych, związanych z ewolucją prawa podatkowego, regulującego coraz to bardziej skomplikowane i złożone zjawiska gospodarcze i społeczne. Najważniejsze z tych instytucji to: zasady ogólne prawa podatkowego, reprezentacja w prawie podatkowym, przywrócenie terminu materialnoprawnego, umorzenie podatku, korekta deklaracji w ramach postępowania podatkowego, mediacje, umowa podatkowa, środki zwalczania przewlekłości postępowania, postępowanie uproszczone i dotyczące bagatelnych kwot podatku, zawieszenie postępowania z uwagi na „sprawę reprezentatywną", możliwość rezygnacji z odwołania od decyzji, zakaz orzekania na niekorzyść podatnika przez organ pierwszej instancji, procedura konsultacyjna, umowa o współdziałanie, urzędowe informacje ogólne o istotnych zmianach przepisów prawa podatkowego, ustalanie wartości rzeczy, procedura odtwarzania akt.

W drugiej grupie przedstawione zostały instytucje, które są co prawda w obowiązującej ordynacji, ale w projekcie zostały przebudowane. W istocie rzeczy w większości przypadków z istniejącymi unormowaniami łączy je jedynie nazwa. Najważniejsze z tych regulacji dotyczą: podstawowych pojęć i definicji, solidarności w prawie podatkowym, zastosowanie środków komunikacji elektronicznej, decyzji cząstkowych, rozszerzenia możliwości płacenia podatku przez podmioty inne niż zobowiązany, przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, nadpłaty, deklaracji podatkowych, kary porządkowej, urzędowych interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Nowości te są prezentowane w kolejności wynikającej z nowego układu projektowanej ordynacji podatkowej.

Taki remanent projektowanych zmian pozwoli wykazać, że projekt nowej ordynacji nie powstał w wyniku „przetasowania" obowiązujących przepisów, ale jest to projekt całkowicie nowego aktu, uwzględniający sprawdzone w praktyce regulacje ogólnego prawa podatkowego. Przedstawienie nowych rozwiązań zawartych w projekcie pokazuje też, czego brakowało w obowiązującej ordynacji, a co uzasadnia potrzebę jej przebudowy. Niektóre z tych rozwiązań zostały już wprowadzone w życie, na co miała wpływ m.in. tocząca się dyskusja nad przygotowanymi przez KKOPP kierunkowymi założeniami nowej ordynacji podatkowej. Przykładem może być klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadzona do ordynacji w lipcu 2016 roku. Zrealizowany został też popierany przez KKOPP pomysł

stworzenia dwóch rodzajów kontroli – uregulowanej w ordynacji dla zdecydowanej większości podatników i kontroli o szerszym niż podatki zakresie, uregulowanej w odrębnym akcie[27], umożliwiającej zwalczanie szarej strefy. W dobrym, postulowanym przez KKOPP kierunku, idą zmiany w interpretacjach indywidualnych prawa podatkowego, których jest za dużo. Ich ograniczenie jest możliwe poprzez zwiększenie roli i liczby interpretacji ogólnych, które muszą być obligatoryjnie wydawane w określonych sytuacjach. W zgodnym z założeniami KKOPP kierunku poszły też zmiany w regulacjach dotyczących wymiany informacji podatkowych z innymi państwami. Kwestie te nie powinny być uregulowane w ordynacji podatkowej, ale w odrębnej ustawie. Jest to uzasadnione przede wszystkim tym, że są to przepisy regulujące relacje pomiędzy państwami w zakresie wymiany informacji podatkowych. Nie są to zatem unormowania dotyczące stosunków pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Nie bez znaczenia jest też duża objętość projektowanych regulacji, przez wzgląd na którą ich ujęcie w ordynacji podatkowej źle wpływałoby na jej strukturę.

2. Instytucje ogólnego prawa podatkowego, których nie ma w obowiązującej ordynacji podatkowej

Zasady ogólne prawa podatkowego

W przepisach ogólnych projektowanej ordynacji na samym początku – dział I rozdział 2 – zawarty jest katalog zasad ogólnych prawa podatkowego. Jest to niewątpliwie realizacja chyba najdłużej zgłaszanego postulatu dotyczącego porządkowania ogólnego prawa podatkowego. W chwili obecnej ukształtował się w orzecznictwie i doktrynie katalog kierunkowych dyrektyw postępowania w rozstrzyganiu spraw podatkowych, określanych mianem zasad prawa podatkowego[28]. Nie wszystkie z tych dyrektyw są zapisane w ordynacji podatkowej. Nie ma np.: zasady ugodowego załatwiania spraw, zasady wyważenia interesu podatnika i interesu publicznego, zasady pragmatyzmu, czy też zasady proporcjonalności i współdziałania podatnika z organami podatkowymi. W projekcie zyskały one rangę zasad normatywnych.

Zasady ogólne prawa podatkowego powinny być zebrane w jednym miejscu, a nie tak jak obecnie w przepisach regulujących postępowanie podatkowe (obecny art. 120-129) i przepisach ogólnych (art. 2a). Ich katalog w projektowanej ordynacji nie ma z założenia charakteru

[27] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz.U. poz. 1947).

[28] B. Brzeziński, Zasady ogólne prawa podatkowego a założenia nowej ordynacji podatkowej, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2016, nr 3.

zamkniętego i może być w przyszłości wzbogacany o nowe, wypracowane przez doktrynę i judykaturę.

Reprezentacja w prawie podatkowym

Obowiązująca ordynacja podatkowa w zasadzie nie reguluje kwestii związanych ze zdolnością do działania osób fizycznych oraz zasad reprezentacji osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej. W praktyce stosowano przepisy kodeksu cywilnego przez analogię, co zaprzeczało zupełności ogólnego prawa podatkowego. W nowej ordynacji przyjęto, że zdolność do działania we własnym imieniu mają osoby fizyczne posiadające pełną zdolność do czynności prawnych w rozumieniu prawa cywilnego. Osoby, które nie mają tej zdolności, działać mogą tylko przez przedstawiciela ustanowionego na podstawie prawa cywilnego. W zakresie reprezentacji jednostek organizacyjnych przyjęto zasadę, że działają one na gruncie prawa podatkowego poprzez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartym na niej statucie lub umowie.

Przywrócenie terminu materialnoprawnego

W projektowanej ordynacji wprowadzono możliwość przywrócenia przez organ podatkowy terminu wynikającego z przepisów prawa podatkowego w przypadku jego uchybienia przez zobowiązanego. W praktyce instytucja ta, zbliżona do obowiązującego teraz przywrócenia terminu procesowego, będzie miała zastosowanie m.in. do terminu złożenia deklaracji podatkowych, terminu do złożenia oświadczenia w sprawie wyboru lub rezygnacji z karty podatkowej lub ryczałtu od sprzedaży ewidencjonowanej, terminu do wyboru opodatkowania według stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych. Zgodnie z nowymi przepisami organ podatkowy będzie mógł przywrócić termin, jeżeli podatnik uprawdopodobni, że nastąpiło to bez jego winy i dopełni danej czynności. Praktyka uzasadnia potrzebę wprowadzenia takiej możliwości z uwagi na to, że następstwa uchybienia terminu są bardzo często nieadekwatne do stopnia zawinienia podatnika.

Umorzenie podatku

W obowiązującej ordynacji podatkowej organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową. Tak więc podatnik, który spełnia kryteria uzyskania tej ulgi, nie może wnioskować o jej zastosowanie, zanim upłynie termin płatności podatku. Musi poczekać, aż podatek przekształci się w zaległość (z czym wiążą się odsetki i ewentualna odpowiedzialność karna skarbowa) i dopiero wówczas może wnioskować o jej umorzenie wraz z odsetkami. W nowych

regulacjach przewidziano możliwość umorzenia kwoty podatku bez czekania na upływ terminu płatności. Jest to korzystne dla podatnika, ponieważ w razie odmowy nie jest on narażony na konieczność zapłacenia odsetek od zaległości podatkowej.

Możliwość skorygowania deklaracji podatkowej przed zakończeniem postępowania podatkowego

W projekcie utrzymany został zakaz korygowania deklaracji w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, ale przewidziano wyjątek, który znajdzie szerokie zastosowanie. Zgodnie z projektowanymi przepisami podatnik może skorygować deklarację w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. O możliwości skorygowania deklaracji organ będzie zobowiązany powiadomić stronę, informując o możliwości zapoznania się z zebranym w postępowaniu materiałem. W efekcie podatnik będzie mógł samodzielnie skorygować deklarację, nie czekając na decyzję organu. Regulacja ta, korzystna dla organu podatkowego i podatnika (odpowiedzialność karna skarbowa, odsetki), przyspieszy tryb załatwiania spraw i zmniejszy koszty prowadzonych postępowań.

Umowy podatkowe i mediacja

Jest to jedna z tzw. niewładczych form załatwiania spraw podatkowych, które jeszcze do niedawna uznawane były za nieprzydatne w prawie podatkowym. KKOPP, kierując się doświadczeniami innych państw w tym zakresie, postanowiła uregulować w projektowanej ordynacji koncyliacyjne metody załatwiania spraw podatkowych, które polegają na umownym załatwieniu trudnych kwestii pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym. Podatnik i organ podatkowy mogą porozumieć się sami albo z udziałem neutralnej i bezstronnej osoby trzeciej – mediatora. Mediacja może być zainicjowana przez stronę albo przez organ podatkowy i ma charakter dobrowolny. Ten sposób rozwiązywania spraw spornych może być wykorzystywany wszędzie tam, gdzie może być zawarta umowa podatkowa. Mediacja z założenia jest prowadzona właśnie po to, aby strony - organ podatkowy i podatnik – doszły do porozumienia, przez co postępowanie podatkowe może być tańsze i bardzie efektywne.

Nie w każdym przypadku dopuszczalne będzie zawarcie umowy. Nie można się umawiać co do wysokości podatku. Umowy w świetle projektu mogą być natomiast stosowane m.in. w procesie dowodowym, zwłaszcza gdy dotyczy to ustaleń stanu faktycznego sprzed kilku lat, ustalenia wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też rodzaju ulg uznaniowych (np. ilość rat albo termin odroczenia podatku). W tych obszarach organ podatkowy i podatnik mogą

np. dojść do porozumienia co do wartości nieruchomości bez powoływania w tym celu biegłego i prowadzenia długotrwałego postępowania podatkowego i sądowego. To się opłaci obu stronom, co jest najlepszą zachętą do zawierania tego typu umów.

Środki zwalczania przewlekłości postępowania

W obowiązujących przepisach, w każdym przypadku niezałatwienia sprawy w terminie, organ podatkowy jest zobowiązany do powiadomienia o tym podatnika i wskazania nowego terminu. Problem w tym, że wskazany termin nie musi być ostateczny i organ może wyznaczyć kolejny raz nowy termin. To między innymi prowadzi do przewlekłości postępowania polegającej na tym, że organ podatkowy bezzasadnie przedłuża postępowanie, nie naruszając formalnie prawa. Podatnikowi przysługuje ponaglenie, ale tylko na niezałatwienie sprawy w terminie (bezczynność organu). W nowej ordynacji również przewlekłość postępowania jest podstawą do złożenia ponaglenia do organu wyższego stopnia. Stwierdzenie przewlekłości lub bezczynności zobowiązuje organ do wyznaczenia ostatecznego terminu załatwienia sprawy.

Postępowanie uproszczone i dotyczące bagatelnych kwot podatku

Obecnie postępowanie dotyczące 50 zł i 500 mln zł prowadzone jest wg tych samych reguł. Obciąża to nadmiernie organy podatkowe i powoduje, że koszty postępowania są bardzo wysokie, często przekraczające kwotę uzyskanego podatku. Chcąc to zmienić, trzeba wprowadzić uproszczony tryb załatwiania spraw, których przedmiotem są zobowiązania o niewielkich, bagatelnych kwotach. Nie ma sensu prowadzenia postępowań w sytuacji, gdy kwota podatku nie przekracza 50 zł. Kwota ta nie pokrywa w wielu przypadkach kosztów związanych z doręczeniami pism. Zgodnie z projektem takich postępowań nie wszczyna się a wszczęte umarza.

Idea postępowania uproszczonego sprowadza się do tego, że jeżeli nie ma potrzeby prowadzenia postępowania dowodowego (stan faktyczny nie budzi wątpliwości) lub kwota podatku nie przekracza 5000 zł, organ podatkowy może, za zgodą strony, od razu wydać decyzję, której nie uzasadnia. Uproszczenie procedury spowoduje, że sprawy będą załatwiane szybko, w terminie nie dłuższym niż 14 dni. Tryb uproszczony usprawni załatwianie drobnych spraw, zmniejszy nakład pracy organów i koszty z tym związane.

Zawieszenie postępowania z uwagi na „sprawę reprezentatywną”

Zgodnie z projektowanymi regulacjami organ podatkowy, na wniosek strony lub z urzędu, może zawiesić postępowanie, gdy toczy się inne postępowanie, a stan faktyczny tych spraw lub

istniejący w nich problem prawny jest podobny. W ten sposób zamiast prowadzić jednocześnie kilka postępowań wobec podatnika za poszczególne lata, można zaczekać na rozstrzygnięcie np. przez sąd sprawy reprezentatywnej, co umożliwi szybkie załatwienie zawieszonych spraw.

Rezygnacja z odwołania od decyzji

W nowej ordynacji przyznano podatnikowi prawo do zrezygnowania z odwołania od decyzji organu podatkowego. Należy podkreślić, że jest to prawo podatnika, które może być realizowane tylko z jego inicjatywy. Zgodnie z nowymi regulacjami strona może zrezygnować z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego, jeżeli nie podnosi przeciw decyzji zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz nie kwestionuje faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym organ dał wiarę oraz przyczyn, dla których organ innym dowodom odmówił wiarygodności zawartych w uzasadnieniu decyzji. Co podatnik może zyskać, rezygnując z odwołania? Przede wszystkim skrócenie czasu prowadzenia postępowania przez dwie instancje. Jeżeli podatnik nie wierzy w to, że odwołanie cokolwiek przyniesie, to może z niego zrezygnować i od razu skierować sprawę do sądu administracyjnego.

Zakaz orzekania na niekorzyść podatnika przez organ pierwszej instancji

W projekcie nowej ordynacji podatkowej wprowadzony został zakaz wydawania decyzji pogarszającej sytuację podatnika przez organ pierwszej instancji w przypadku uchylenia jego decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia. Zgodnie z nowymi regulacjami organ podatkowy, którego decyzja została uchylona, ponownie rozpatrując sprawę, nie może wydać decyzji na niekorzyść strony, chyba że uchylona decyzja zawierała wady, które skutkują stwierdzeniem nieważności decyzji lub wznowieniem postępowania.

Urzędowe informacje o istotnych zmianach przepisów prawa podatkowego

W projektowanych przepisach planuje się zobowiązanie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania z urzędu informacji o dokonanych zmianach w przepisach prawa podatkowego i tym, w jaki sposób rzutują one na prawa i obowiązki podatników. Informacje te będą publikowane w Biuletynie Informacji Publicznej. Warto podkreślić, że będzie to ustawowy obowiązek ministra finansów. Zobowiązani, którzy zastosują się do tych informacji, nie będą ponosili negatywnych konsekwencji w przypadku zmiany stanowiska ministra albo jego nieuwzględnienia w postępowaniu podatkowym.

Procedura konsultacyjna

Wprowadzenie tej procedury jest odpowiedzią na zgłaszane przez podatników postulaty przeprowadzenia przez organ podatkowy kontroli poprawności ich rozliczeń podatkowych na ich wniosek. Dotyczy to zwłaszcza podatników, którzy dokonali skomplikowanych operacji gospodarczych (np. przekształceń) i nie są pewni, czy nie popełnili błędów wywołujących negatywne skutki podatkowe. W takiej sytuacji będą oni mogli wnioskować do organu podatkowego o wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych transakcji, których byli stroną lub uczestnikiem. W decyzji tej organ podatkowy może określić prawidłową kwotę podatku w przypadku, gdy stwierdzi, że podatnik źle określił wysokość podatku w deklaracji. Procedura ta różni się od interpretacji indywidualnych nie tylko możliwością wydania decyzji określającej. W trakcie procedury konsultacyjnej organ podatkowy nie ogranicza się jedynie do analizy danych przedstawionych przez podatnika (tak jest przy interpretacjach), ale faktycznie bada całość dokumentacji u podatnika w celu stwierdzenia poprawności przeprowadzonych przez niego rozliczeń. Jest to więc „kontrola na zamówienie", która musi wiązać się z uiszczeniem opłaty, podobne jak przy porozumieniach w sprawach cen transakcyjnych. W toku postępowania podatnikowi przysługują liczne prawa, które pozwalają mu lepiej niż w postępowaniu standardowym realizować swój interes.

Umowa o współdziałanie

Istotą tej umowy jest współdziałanie podatnika z organem podatkowym w zakresie jego zobowiązań podatkowych. Oparta jest ona na całkowitej transparentności działań podatnika, który informuje organ o wszelkich istotnych i kontrowersyjnych kwestiach, mających wpływ na wysokość płaconych przez niego podatków. Organ podatkowy wie, co się dzieje u podatnika, a podatnik w zamian ma pewność poprawności jego rozliczeń podatkowych. Takie współdziałanie nie może z uwagi na jego specyfikę być powszechnie wykorzystywane w relacjach organ – podatnik. Umowa o współdziałanie może zostać zawarta przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jedynie na wniosek największych podmiotów.

Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

Przepisy ogólnego prawa podatkowego powinny regulować kwestie wspólne dla większości lub wszystkich podatków składających się na polski system podatkowy. Jedną z nich jest procedura ustalania wartości rzeczy lub praw majątkowych na potrzeby ich opodatkowania. Obecnie procedura ta jest regulowana w kilku ustawach podatkowych, w każdej nieco inaczej. Żeby ją ujednolicić, podstawowe reguły ustalania wartości rzeczy postanowiono zapisać w projektowanej ordynacji podatkowej. Nie wyklucza to możliwości wprowadzenia w ustawach

podatkowych specyficznych regulacji wynikających z konstrukcji danego podatku. W ustawach tych jednak regulowane będą jedynie wyjątki od zasad zawartych w ogólnym prawie podatkowym.

Procedura odtwarzania akt sprawy

Problematyka odtworzenia zaginionych lub zniszczonych akt sprawy podatkowej nie jest uregulowana w przepisach ordynacji podatkowej, która także nie odsyła w tym zakresie do innych aktów. Problematyka ta nabiera znaczenia w postępującym procesie cyfryzacji postępowań podatkowych i zwiększonych zagrożeń związanych z utratą danych zapisanych na nośnikach elektronicznych. Przypadki takie mają już miejsce i wówczas okazuje się, że nie wiadomo jak ma postępować organ podatkowy, który prowadzi postępowanie np. w sprawie wznowienia postępowania zakończonego decyzją wydaną 5 lat temu. Kwestie te muszą być uregulowane w ordynacji, ponieważ dotyczy to bezpośrednio sytuacji podatnika, udokumentowanej w aktach sprawy.

3. Instytucje całkowicie przebudowane w projektowanej ordynacji

Nowe definicje

W projektowanej ordynacji pojawiają się nowe definicje, których celem jest przede wszystkim sprecyzowanie pojęć w niej występujących oraz ich wzajemne uporządkowanie. I tak: sprecyzowano pojęcie podatku, obowiązku podatkowego, zdefiniowano opłatę i niepodatkową należność budżetową, co było od dawna postulowane w literaturze. W słowniczku do ustawy wprowadzono pojęcie zobowiązanego, przez którego rozumie się nie tylko podatnika, ale także płatnika, inkasenta, osoby trzecie ponoszące odpowiedzialność podatkową i następców prawnych. Uzupełnieniem tej definicji jest ustawowe określenie rozumienia osoby trzeciej i następcy prawnego. W słowniczku ustawowym zawarta jest także definicja decyzji wymiarowej skonstruowana w ten sposób, że wyliczone są wszystkie decyzje zaliczane do tej grupy. Wprowadzone zmiany na pewno przyczynią się do lepszego rozumienia przepisów projektowanej ordynacji, ale także umożliwią bardziej syntetyczne ujęcie niektórych instytucji w niej uregulowanych.

Środki komunikacji elektronicznej

W nowej ordynacji podatkowej w sposób kompleksowy uregulowane zostały kwestie dotyczące wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w prawie podatkowym. Podstawowe zasady z tym związane ujęto – co od dawna postulowano – w odrębnym rozdziale

ordynacji podatkowej. Reguły tam zawarte porządkują wykorzystywanie narzędzi komunikacji elektronicznej nie tylko w kontaktach z podatnikiem, ale również m.in. w procesie tworzenia dokumentacji podatkowej, przekazywania i uzyskiwania informacji podatkowych, kontroli podatkowej, rejestracji podatników. Zasadą jest, że wszelkiego rodzaju dokumenty mogą być składane i przesyłane drogą elektroniczną, jeśli podatnik o to wnosi lub na to się zgadza. Środki elektroniczne w nowej ordynacji są traktowane jako podstawowy sposób komunikowania się organu z podatnikiem oraz innymi instytucjami. Wprowadzono przy tym obowiązek komunikowania się z organem podatkowym przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej przez przedsiębiorców (z wyjątkiem mikroprzedsiębiorców). Działanie to usprawni kontakt i zmniejszy jego koszty ponoszone przez obie strony. Pozostaje oczywiście możliwość wykorzystywania tradycyjnej, „papierowej" formy przesyłania dokumentów, ale w najbliższej przyszłości forma ta będzie zanikała. Ponadto, zniesiono daleko idące ograniczenia w kontaktach za pomocą środków komunikacji elektronicznej z samorządowymi organami podatkowymi, przez co w istocie zrównano zasady tego sposobu komunikowania się z samorządowymi i państwowymi organami podatkowymi.

Wyłączenie pracownika i organu podatkowego

W projekcie nowej ordynacji podatkowej przebudowane zostały kryteria wyłączenia pracownika i organu podatkowego z prowadzenia spraw podatkowych, w sytuacji gdy ich pozycja lub relacje z innymi podmiotami mogą mieć wpływ na ich bezstronność. W obowiązujących przepisach - i to jest ich główny mankament - przewidziane są zróżnicowane przyczyny wyłączenia pracownika lub organu podatkowego oraz kryteria wyłączenia poszczególnych kategorii osób podlegających wyłączeniu. Trudno jest uzasadnić to niepotrzebne zróżnicowanie, stąd też zdecydowano się na przyjęcie jednolitych zasad wyłączenia piastunów organów, ich zastępców, pracowników, funkcjonariuszy, organów, w tym samorządowych organów podatkowych. Wprowadzając nowe rozwiązania, wzorowano się na analogicznych regulacjach zawartych w Kodeksie postępowania administracyjnego, które - w przeciwieństwie do zawartych w obowiązującej ordynacji – nie wywołują niepotrzebnych problemów przy ich stosowaniu w praktyce.

Deklaracje podatkowe

W nowej ordynacji w jednym rozdziale uregulowano problematykę składania i korygowania deklaracji podatkowych. Dotychczasowe rozproszenie tych przepisów skutkowało powstawaniem licznych problemów interpretacyjnych. Deklaracje są podstawowym

dokumentem zapewniającym organom podatkowym weryfikację działań podatnika i szybkie wychwytywanie nieprawidłowości oraz symptomów ucieczki od podatku. To umożliwia szybkie podjęcie przez organ czynności sprawdzających albo kontroli podatkowej oraz – w razie potrzeby – postępowania podatkowego. I to zostało uwzględnione w nowych przepisach, ale nie tylko. Są tam także przepisy zwiększające uprawnienia podatników w składaniu i korygowaniu deklaracji. Wszystkie deklaracje podatkowe, a w zasadzie dane w nich wykazane, będą objęte zasadą domniemania rzetelności. Podatnik uzyska także prawo do skorygowania deklaracji w ostatniej fazie postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji. Będzie mógł to zrobić w terminie przewidzianym do wypowiedzenia się strony postępowania w sprawie zebranego materiału dowodowego. Skorygowanie deklaracji będzie skutkowało umorzeniem postępowania, jeżeli będzie zgodne z oczekiwaniami organu podatkowego.

Decyzje cząstkowe

Są to decyzje, w których określona jest jedynie część zobowiązania podatkowego, wskazana przez podatnika m.in. we wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub wynikająca z wniosku o przeprowadzenie procedury konsultacyjnej. Zobowiązanie podatkowe w przypadku wydania decyzji cząstkowej wynika po części z tej decyzji (stąd nazwa), a w pozostałym zakresie ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej. Możliwość wydania takiej decyzji usprawni przebieg postępowań z wniosku podatnika, gdzie istnieje potrzeba określenia zobowiązania w niewielkim zakresie (np. podatnik wnioskuje o stwierdzenie nadpłaty w wysokości 100 zł w sytuacji, gdy zobowiązanie wynosi 1 mln zł). W takiej sytuacji organ nie musi prowadzić całego postępowania wymiarowego obejmującego całokształt stanu faktycznego mającego wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, tylko ograniczy się do rozstrzygnięcia co do wysokości podatku od przedmiotu wskazanego przez podatnika.

Rozszerzenie możliwości płacenia podatku przez podmioty inne niż zobowiązany

Jeszcze do niedawana podatku za podatnika nie mógł zapłacić inny podmiot. Od tego zakazu z powodów praktycznych należy wprowadzić wyjątki, dopuszczające możliwość płacenia za podatnika przez inne osoby w szerszym zakresie niż dotychczas. Zgodnie z proponowanymi regulacjami za podatnika inna osoba będzie mogła zapłacić nie tylko podatek (tak jest teraz), ale także zaległość podatkową, odsetki za zwłokę, koszty postępowania podatkowego oraz koszty upomnienia.

Przedawnienie zobowiązań podatkowych

Obecny model instytucji przedawnienia został w projekcie zmieniony z dwóch zasadniczych powodów. Pierwszy z nich to problem występowania w obowiązującej ordynacji dwóch różnych terminów przedawnienia w zależności od tego, w jaki sposób powstaje zobowiązanie podatkowe. W przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji (np. podatku od nieruchomości, rolnego czy leśnego, gdy podatnikami są osoby fizyczne, podatku od spadków i darowizn), organ podatkowy jest uprawniony do ich wymiaru przez okres 3 lub 5 lat (art. 68 o.p.), a następnie po powstaniu zobowiązania ma 5 lat na pobór podatku (art. 70 o.p.). Natomiast w przypadku podatków powstających z mocy ustawy (np. PIT, CIT, VAT, podatek akcyzowy, podatek od nieruchomości, rolny i leśny, gdy podatnikami są osoby prawne i jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej) obowiązuje jednolity termin na wymiar i pobór podatku wynoszący 5 lat (art. 70 o.p.).

Równie kontrowersyjną sprawą okazała się długość terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 obowiązującej ordynacji. Zgodnie z tym przepisem zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wskazany termin 5-letni, w następstwie licznych przesłanek zawieszenia jego biegu oraz możliwości jego przerwania, jest wydłużany. Stąd biorą się sytuacje, w których np. zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach. Możliwość wielokrotnego stosowania środka egzekucyjnego (przerwa biegu terminu przedawnienia) lub wszczynania postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe (zawieszenie biegu terminu przedawnienia) może skutkować tym, że w skrajnych przypadkach zobowiązanie nigdy się nie przedawni. W tym kontekście nie są prawdziwe twierdzenia, że w aktualnym stanie prawnym termin przedawnienia wynosi 5 lat. W istocie rzeczy termin ten może być wydłużany, bez ograniczeń czasowych. Ten stan rzeczy został zmieniony w projektowanych przepisach.

Nowa konstrukcja prawna instytucji przedawnienia opiera się na założeniu, że zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych (zarówno powstających z mocy prawa, jak i po doręczeniu decyzji) powinny być jednolite. W związku z tym proponuje się wprowadzenie terminu przedawnienia wymiaru i terminu przedawnienia poboru podatku. Okres przedawnienia wymiaru wynosi 3 lub 5 lat liczone od dnia upływu terminu płatności lub powstania obowiązku podatkowego. W tym czasie organ podatkowy musiałby doręczyć decyzję ustalającą lub określającą wysokość podatku. Pięcioletni okres przedawnienia wymiaru miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, a trzyletni – do podatków pozostałych. Dłuższy okres przedawnienia podatków związanych z prowadzeniem działalności wiąże się z bardziej

skomplikowanym charakterem tych rozliczeń. Po upływie okresu przedawnienia wymiaru następowałby 5−letni okres przedawnienia poboru. W tym czasie organy podatkowe mogłyby egzekwować podatki wynikające z deklaracji lub decyzji.

Przerywanie i zawieszanie biegu terminu przedawnienia zostało w projekcie mocno ograniczone. W ramach przedawnienia wymiaru wykluczono możliwość przerwania jego biegu, a jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego. Zawieszenie przedawnienia wymiaru nie może prowadzić do jego wydłużenia o więcej niż 5 lat.

Przesłanki przerwania i zawieszenia biegu terminu poboru także zostały zdecydowanie ograniczone. Termin biegu terminu przedawnienia poboru jest także limitowany okresem 5 lat.

Nadpłata

Generalnej przebudowie uległy przepisy regulujące nadpłatę podatku. Przede wszystkim wprowadzono regułę, zgodnie z którą nadpłata jest zaliczana lub zwracana bez wydawania decyzji w każdym przypadku, gdy nie budzi to wątpliwości organu podatkowego. Decyzja rozstrzygająca o nadpłacie pojawia się wówczas, gdy organ nie zgadza się z kwotą nadpłaty wyliczoną przez podatnika. Przyjęcie tej reguły umożliwiło rezygnację z decyzji określających nadpłatę (wydawanych z urzędu) i decyzji stwierdzających nadpłatę (wydawanych na wniosek podatnika). W każdym przypadku „zetknięcia" się organu z niewątpliwie nadpłaconym podatkiem powinien on być zaliczany lub zwracany niezwłocznie, bez prowadzenia postępowań i wydawania decyzji stwierdzających. Zmodyfikowano możliwość wydawania tzw. decyzji cząstkowych, stwierdzających nadpłatę w granicach zakreślonych wnioskiem podatnika. W decyzjach takich organ stwierdza kwotę nadpłaty i określa wysokość zobowiązania od przedmiotu opodatkowania wskazanego we wniosku podatnika o nadpłatę. Wysokość zobowiązania w pozostałej części jest określona – co budziło wątpliwości w obowiązującym stanie prawnym – w deklaracji złożonej przez podatnika. W ten sposób wysokość zobowiązania wynika po części z deklaracji, a po części z decyzji organu podatkowego. Wśród innych zmian należy zwrócić uwagę na sprecyzowanie definicji nadpłaty, uwzględnienie elementu bezpodstawnego wzbogacenia jako przesłanki, której zaistnienie eliminuje możliwość jej zwrotu, ujednolicenie terminów zwrotu i oprocentowania nadpłaty oraz jej zaliczania na poczet zaległości podatkowych. Ta trudna instytucja prawa podatkowego w wyniku wprowadzenia tych zmian będzie bardziej czytelna dla podatników i organów podatkowych.

Wykonywanie zobowiązań solidarnych

Obecnie obowiązujące w art. 91 o.p. odesłanie do przepisów Kodeksu cywilnego w zakresie odpowiedzialności solidarnej nie rozwiązuje szeregu problemów z tym związanych na gruncie prawa podatkowego. Widać to bardzo wyraźnie w przypadku preferencji podatkowych (ulg, zwolnień, wyłączeń) w odniesieniu do podmiotów, na których ciąży solidarna odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe. Kwestie te zostały kompleksowo uregulowane w projektowanych przepisach.

W przypadku wyłączenia z opodatkowania, zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku, przedawnienia wymiaru lub poboru podatku oraz zaniechania poboru podatku względem jednego z odpowiedzialnych solidarnie świadczenie podatkowe ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego zobowiązanego i ciąży wyłącznie na pozostałych zobowiązanych.

Podobnie przy zastosowaniu ulgi w spłacie polegającej na umorzeniu wobec jednego z zobowiązanych solidarnie, zobowiązanie podatkowe wygasa w zakresie nie wyższym niż przypadający na tego zobowiązanego, a świadczenie podatkowe ulega pomniejszeniu o umorzoną kwotę.

Odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, odroczenie terminu płatności, rozłożenie na raty oraz zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku wobec jednego z zobowiązanych solidarnie nie wywiera skutku względem pozostałych.

Można oczywiście wywodzić, że reguły te w istocie łamią istotę cywilistycznej odpowiedzialności solidarnej (niepodzielnej), ale praktyka pokazuje, że w prawie podatkowym muszą one być dostosowane do specyfiki odpowiedzialności podatkowej.

Uporządkowanie kar porządkowych

W nowej ordynacji doprecyzowano i na nowo uregulowano zasady nakładania kar porządkowych. Przede wszystkim wprowadzono kryteria miarkowania tych kar, których wcześniej nie było. Sprecyzowano, za co może być nałożona kara, bo wbrew pozorom w praktyce budziło to wiele wątpliwości, zwłaszcza w zakresie odmowy udziału w „innej czynności". Skróceniu uległy terminy do wymiaru i poboru kar porządkowych.

Interpretacje przepisów prawa podatkowego

Możliwość wystąpienia przez zainteresowanego o interpretację prawa podatkowego została w nowej ordynacji utrzymana, ale zmodyfikowana. Zasadniczym problemem dotyczącym

interpretacji jest to, że za dużo jest interpretacji indywidualnych, a za mało ogólnych, co w efekcie prowadzi do zablokowania sądów, a zwłaszcza Naczelnego Sądu Administracyjnego. Zmiany w zasadach wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego w nowej ordynacji podatkowej idą w kierunku zwiększenia liczby oraz wzmocnienia roli interpretacji ogólnych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest zobowiązany do wydania bez zbędnej zwłoki interpretacji ogólnej w przypadku wpłynięcia znaczącej liczby wniosków o interpretacje indywidualne, dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Wydanie takiej interpretacji ogranicza znacznie liczbę interpretacji indywidualnych, co jest celem tych zmian.

Wydawanie interpretacji ogólnych przez ministra musi być skoordynowane z orzecznictwem sądowym dotyczącym zbliżonych problemów prawnych. W związku z tym, w nowych przepisach upoważniono ministra właściwego do spraw finansów publicznych do kierowania pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Będzie mógł to zrobić wówczas, gdy w toku wydawania interpretacji ogólnej wystąpią poważne wątpliwości na tle rozbieżnego orzecznictwa sądów administracyjnych.

IV. Systematyka przepisów projektu ordynacji podatkowej

Jedną z przyczyn, które zadecydowały o potrzebie przygotowana projektu nowej ordynacji podatkowej, była systematyka przepisów obowiązującego aktu. Duża ilość zmian wprowadzona w ordynacji spowodowała, że struktura grupowania jej przepisów uległa zdeformowaniu. Najlepszym przykładem jest wspomniany już art. 2a zawierający zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, który został umiejscowiony pomiędzy przepisem regulującym świadczenia, do których stosuje się ustawę i słowniczkiem ustawowym. Stało się tak dlatego, ponieważ w obowiązującej ordynacji nie ma miejsca na zasady ogólne, zwłaszcza w sytuacji, gdy część z nich zlokalizowana jest w dziale IV „Postępowanie podatkowe". W efekcie, o czym już wspomniano, zasada rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika jest uregulowana w dziale I „Przepisy ogólne", a zasada legalizmu w art. 120 działu IV „Postępowanie podatkowe". Jest to nie tylko niezgodne z zasadami techniki prawodawczej, ale także zakłóca proces wykładni tych zasad. Innego rodzaju przykładem rozpadania się systematyki przepisów obecnej ordynacji podatkowej jest numeracja artykułów, która jest wzbogacana o dodawane litery – np. art. 119zzk. Akurat to postępowanie jest zgodne z zasadami techniki prawodawczej, ale nie ma nic wspólnego z dobrą legislacją. Komplikuje to bardzo i tak słabo czytelną strukturę przepisów.

W projekcie mankamenty te zostały wyeliminowane poprzez pogrupowanie artykułów w rozdziały, a te z kolei w sześć działów: „Przepisy ogólne", „Zobowiązania podatkowe", „Postępowanie podatkowe", „Postępowania szczególne", „Przepisy karne" oraz „Przepisy końcowe". W ramach niektórych rozdziałów wprowadzone zostały oddziały grupujące artykuły normujące zbliżoną przedmiotowo problematykę. Wprowadzenie oddziałów, przewidzianych w § 60 ust. 2 zasad techniki prawodawczej, umożliwiło precyzyjne usystematyzowanie przepisów, zwłaszcza w rozdziałach obszernych, regulujących złożone instytucje, takie jak np.: przedawnienie, nadpłata czy też kontrola podatkowa.

Układ nowej ordynacji podatkowej, zgodny z wymogami określonymi w dziale I rozdziale 4 zasad techniki prawodawczej, oddaje wiernie przedmiot regulacji zawartych w projektowanej ordynacji i poprawnie grupuje jej przepisy.

Dział I. PRZEPISY OGÓLNE

Rozdział 1. Przepisy wstępne

1. Sposób normowania przedmiotu i zakresu regulacji prawnej objętej przepisami obowiązującej ordynacji podatkowej jest przyczyną licznych wątpliwości. W nauce prawa podatkowego formułowane są słuszne zarzuty dotyczące wybiórczego, nieobejmującego całej treści ordynacji podatkowej, określenia przedmiotu tej ustawy. W art. 1 obowiązującej ordynacji podatkowej wskazano bowiem, że obejmuje ona zobowiązania podatkowe, informacje podatkowe, postępowanie podatkowe, kontrolę podatkową, czynności sprawdzające oraz tajemnicę skarbową. Tymczasem treść tej ustawy jest dużo szersza. Ta niezgodność zasygnalizowanych w ustawie ram regulacji prawnej z rzeczywistym zakresem unormowania źle świadczy o jakości dotychczasowej regulacji prawnej. Dzieje się tak, ponieważ wprowadza ona w błąd nieświadomego adresata przepisów ustawy, niebędącego specjalistą w dziedzinie prawa podatkowego.

2. Pierwsze dwa artykuły projektu odnoszą się do przedmiotu i zakresu regulacji, czyli zakresu przedmiotowego aktu prawnego. Zgodnie z **art. 1 § 1** projektu ordynacja podatkowa zawiera przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące stosunki prawnopodatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi. Z proponowanego przepisu wynika wprost, że ustawa ta stanowi akt prawny z zakresu ogólnego prawa podatkowego. Ponadto z regulacji tej wynika, że akt ten reguluje stosunki prawnopodatkowe, w tym zarówno materialnoprawne oraz procesowe pomiędzy organami podatkowymi a zobowiązanymi. Oczywiście kompleksowa regulacja wskazanych stosunków wiąże się z uwzględnieniem, oprócz przepisów ordynacji

podatkowej, przepisów regulujących konkretny podatek (przepisów prawa podatkowego szczegółowego).

Z art. 1 projektu wynika, że przepisy zawarte w tym akcie prawnym wchodzą w skład (są budulcem) ogólnego prawa podatkowego.

Przepisy **art. 1 § 2–4** projektu regulują obowiązki organów podatkowych w zakresie ochrony danych osobowych.

Dane osobowe zawarte w aktach spraw podatkowych będą przetwarzane w celu wykonywania kompetencji organów podatkowych określonych w art. 69. Wszystkie czynności podejmowane przez organy podatkowe w ramach swoich kompetencji mają oparcie w przepisach prawa podatkowego. Zgodnie z zasadą legalizmu wyrażoną w art. 14 organy podatkowe działają na podstawie przepisów prawa. Istnieje zatem ustawowe umocowanie do przetwarzania danych osobowych przez organy podatkowe. Podejmując czynności w ramach swoich ustawowych kompetencji, organy podatkowe wchodzą w posiadanie danych osobowych. Przetwarzanie danych osobowych przez te organy jest niezbędne do wykonywania zadań realizowanych w interesie publicznym oraz w ramach sprawowania powierzonej im władzy publicznej.

Dane gromadzone przez organy podatkowe podlegają szczególnej ochronie tajemnicą skarbową. Zakres danych chronionych tajemnicą skarbową określa art. 99. Tajemnicą skarbową objęte są indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów (art. 99 § 1) oraz dane zawarte w dokumentacji, o której mowa w art. 99 § 2.

Przepisy art. 100 wymieniają enumeratywnie katalog osób obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej oraz zobowiązuje do przestrzegania tej tajemnicy również inne osoby, którym udostępniono informacje objęte tą tajemnicą. Dane objęte tajemnicą skarbową mogą być udostępniane przez organy podatkowe tylko ściśle określonym podmiotom i w ściśle określonym celu, w przypadkach i na zasadach określonych w Ordynacji podatkowej oraz odrębnych ustawach.

Ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową jest penalizowane karą pozbawienia wolności (art. 797 Ordynacji).

Administratorami danych objętych tajemnicą skarbową są organy podatkowe enumeratywnie wymienione w art. 69.

Administratorem danych zobowiązanych oraz zainteresowanych korzystających z portalu podatkowego jest minister właściwy do spraw finansów publicznych (art. 40 § 1).

Okres przechowywania danych osobowych zawartych w aktach spraw podatkowych wynika z instrukcji kancelaryjnych określanych w przepisach wykonawczych wydanych na podstawie

art. 6 ustawy z dnia 14 lipca 1983 r. o narodowym zasobie archiwalnym i archiwach. Okres przechowywania akt spraw podatkowych wynosi najczęściej 10 lat i zasadniczo jest liczony od dnia 1 stycznia roku następującego po roku, w którym zakończono sprawę.

Dane osobowe objęte tajemnicą skarbową dotyczą ogromnej liczby podmiotów (podatników, płatników, inkasentów, kontrahentów podatników, następców prawnych, osób trzecich). Informowanie o przyjętych ograniczeniach każdej osoby, której dane są przetwarzane, byłoby z jednej strony trudne do zrealizowania, a z drugiej strony – niezasadne, skoro wszystkie działania organów podatkowych muszą mieć oparcie w przepisach prawa i są podejmowane w celu wykonywania władztwa daninowego.

Art. 1 § 2 służy uzupełnieniu określenia przedmiotu ustawy o sposób wykonywania przez organy podatkowe obowiązku informacyjnego, o którym mowa w art. 13 ust. 1 i 2 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. Urz. UE L 119 z 04.05.2016, str. 1, z późn. zm.), zwane dalej „RODO". Przepis **art. 1 § 3** projektu ma na celu wskazanie, że wykonywanie wymienionego obowiązku informacyjnego odbywa się niezależnie od obowiązków organów podatkowych przewidzianych w ustawie oraz nie wpływa na tok i wynik procedur podatkowych. Dodawane przepisy art. 1 § 2–4 projektu stanowią odpowiedniki dotychczasowego art. 1a § 1–3 o.p. Podobne regulacje są zawarte w art. 2a Kodeksu postępowania administracyjnego.

Zmiany proponowane w przepisach **art. 355 § 2, art. 357 § 7, art. 359 § 1, art. 368 § 2, art. 369 § 1 zdanie trzecie i art. 758 § 7**, (odpowiedniki dotychczasowych art. 159 § 1b, art. 165 § 9, art. 165a § 1, art. 170 § 1a, art. 171 § 1 i art. 306aa o.p.) mają na celu określenie sytuacji, w których organy podatkowe będą zobowiązane przekazywać informacje, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO. Z kolei celem dodania **art. 378 § 6** (odpowiednik art. 179a o.p.) jest wskazanie, że prawo wglądu strony w akta sprawy nie narusza prawa osoby, której dane dotyczą, do skorzystania z uprawnień wynikających z art. 15 RODO.

Przepis **art. 675 § 2 pkt 10** (odpowiednik pkt 9 w art. 283 § 2 o.p.) wynika z potrzeby określenia sposobu realizacji przez organy podatkowe obowiązku przekazywania informacji, o których mowa w art. 13 ust. 1 i 2 RODO, w razie wszczęcia kontroli podatkowej.

Z kolei **art. 708 § 2 i 5** odpowiadają treści dotychczasowemu art. 119zn § 2 i 5 o.p. W zakresie identyfikacji i ewidencji podatników art. 524 odpowiada treści dotychczasowemu art. 15aa ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników.

3. Kodyfikacja jest twórczym, ustawowym unormowaniem prawnym danej dziedziny stosunków życia społecznego w sposób względnie wyczerpujący (całościowy lub zupełny), jednolity, logiczny i wewnętrznie spójny w jednym akcie prawnym[29]. W związku z powyższym przyjęto zasadę, że nowa ustawa znajdzie zastosowanie do wszystkich należności publicznoprawnych, chyba że ustawy odrębne stanowią inaczej. W konsekwencji projekt ordynacji podatkowej obejmuje swoim zakresem nie tylko podatki, ale i inne określone daniny publiczne, w tym opłaty i niepodatkowe należności publicznoprawne. Przyjęto zasadę stosowania projektowanej ustawy do podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe (**art. 2 § 1** projektu), przy czym do tej kategorii pojęciowej zaliczono także opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe (art. 13 pkt 9 projektu). Warto zwrócić uwagę, że w przepisie tym posłużono się pojęciem „wymiar", które jest szersze znaczeniowo od zwrotu „określanie lub ustalanie". „Ustalanie" lub „określanie" to pojęcia odnoszące się do sposobu powstawania zobowiązań podatkowych. Natomiast wymiar obejmuje zdecydowanie szerszą aktywność organów podatkowych. Ponadto pojęcie to nawiązuje do zdefiniowanego w art. 13 pkt 3 projektu pojęcia decyzji wymiarowej.

Poza wskazanymi wyżej daninami, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe wymienione w art. 2 § 1 projektowanej ordynacji podatkowej, wybrane regulacje stosuje się odpowiednio do opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, o ile do ich wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe i jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej **(art. 2 § 2**).

Jeżeli chodzi o stosowanie przepisów całej projektowanej ustawy do niepodatkowych należności budżetowych (zarówno państwowych jak też samorządowych), projekt w tym zakresie nie wprowadza żadnych daleko idących nowości w stosunku to obowiązującej Ordynacji podatkowej. Aktualnie bowiem za sprawą art. 2 § 1 pkt 1 o.p. przepisy całej Ordynacji podatkowej mają zastosowanie do niepodatkowych należności budżetowych (państwowych jak też samorządowych), jeżeli tylko do ustalania lub określania tych należności uprawnione są organy podatkowe. W istocie analogiczne rozwiązania przewidziano w art. 2 § 1 w zw. art. 13 pkt 9 projektu.

W projekcie, w stosunku do obowiązującej Ordynacji podatkowej, rozszerzono natomiast zastosowanie przepisów w części dotyczącej tzw. zobowiązań podatkowych w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż

[29] A. Wasilewski, Kodyfikacja prawa administracyjnego. Idea i rzeczywistość, Warszawa 1988, s. 9-10.

organy podatkowe. Zgodnie z art. 2 § 2 o.p. jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy działu III stosuje się również do opłat, do których ustalenia lub określenia uprawnione są inne niż wymienione w § 1 pkt 1 organy. Regulacja ta nie dotyczy zatem niepodatkowych należności budżetowych. Zgodnie zaś z art. 2 § 2 projektu, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej:

1) art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, z wyjątkiem art. 170 pkt 1, oraz działu IV rozdziału 10 stosuje się odpowiednio do opłat,

2) art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, z wyjątkiem art. 170 pkt 2, oraz działu IV rozdziału 10 stosuje się odpowiednio do niepodatkowych należności budżetowych

– do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe; w tym zakresie organom tym przysługują uprawnienia organów podatkowych. W tym miejscu należy wskazać na dwie kwestie. Po pierwsze, regulację wprowadzającą obowiązek stosowania przepisów z zakresu zobowiązań podatkowych ujętych w Ordynacji podatkowej przewiduje już od dawna art. 67 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, zgodnie z którym do spraw dotyczących należności, o których mowa w art. 60, czyli niepodatkowych należności budżetowych (bez względu na organ ustalający lub określający), nieuregulowanych niniejszą ustawą stosuje się przepisy ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2017 r. poz. 1257) i odpowiednio przepisy działu III ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201, 648, 768, 935, 1428 i 1537). Po drugie, przepisy wymienione w art. 2 § 2 projektu stosuje się odpowiednio do opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej. Jeżeli zatem z odrębnego przepisu wynika inaczej (czyli, że nie ma zastosowania projektowana ustawa, ewentualnie ma zastosowanie innych akt prawny), to przepisy projektowanej ustawy nie znajdują w tym przypadku zastosowania. Takie elastyczne objęcie niepodatkowych należności budżetowych zakresem obowiązywania przepisów o zobowiązaniach podatkowych uregulowanych w projekcie przede wszystkim ujednolici zasady zarządzania tymi należnościami. Ponadto rozwiązanie to stanowi w istocie w swoiste powtórzenie regulacji wynikającej z art. 67 ust. 1 ustawy o finansach publicznych, w zakresie niepodatkowych należności budżetowych, których nie uregulowano tym aktem prawnym. Ponadto projektowane rozwiązanie eliminuje sytuację, z którą mamy do czynienia w obowiązującym stanie prawnym, gdy zakres obowiązywania przepisów Ordynacji podatkowej reguluje inny akt prawny, a mianowicie ustawa o finansach publicznych.

Podsumowując można dojść do wniosku, że przewidziane w art. 2 § 2 projektu rozwiązanie nie stanowi nowości normatywnej, gdyż dzisiaj regulację zbliżoną zawiera art. 67 ust. 1 ustawy o finansach publicznych. Jedyna różnica pomiędzy dwoma wskazanymi regulacjami sprowadza się wyłącznie do tego, że na podstawie ustawy o finansach publicznych przepisy o zobowiązaniach podatkowych w odniesieniu do niepodatkowych należności budżetowych mają zastosowanie odpowiednio. Natomiast na podstawie art. 2 § 2 projektu przepisy o zobowiązaniach podatkowych będą miały zastosowanie wprost, gdyż niepodatkowe należności budżetowe zrównano w tym akcie prawnym z podatkiem. Jednakże ze względu na to, że są one ustalane lub określane przez organy inne niż podatkowe, zastosowanie znajdą tu wyłącznie przepisy dotyczące zobowiązań podatkowych. Jeżeli chodzi o procedurę w dalszym ciągu będą tu miały zastosowanie przepisy k.p.a.

4. Wskazane wyżej wybrane regulacje projektu ordynacji podatkowej to przepisy: art. 125 (termin płatności podatku), art. 126 (przywrócenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego), art. 128 § 1 (możliwość odraczania terminów), a także przepisy działu II („Zobowiązania podatkowe") z wyjątkiem art. 170 pkt 1 (w przypadku opłat) i art. 170 pkt 2 (w przypadku niepodatkowych należności budżetowych), regulujących odpowiednio 3-letni i 5 letni termin przedawnienia wymiaru, oraz przepisy rozdziału 10 działu IV („Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego"). Ponadto przepisy projektowanej ordynacji podatkowej stosuje się również do spraw z zakresu prawa podatkowego innych niż wymienione w § 1, czyli innych niż dotyczące podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe, należące do właściwości organów podatkowych (**art. 2 § 3** projektu).

Taka regulacja nie wyklucza, rzecz jasna, możliwości rozciągnięcia poszczególnych unormowań zawartych w ordynacji podatkowej na materię „pozapodatkową" (np. na składki na ubezpieczenia społeczne). W takim przypadku, podobnie zresztą jak obecnie, stosowne unormowania pozwalające na posiłkowanie się ordynacją podatkową powinny znaleźć się w aktach prawnych dotyczących należności, do których poszczególne przepisy ogólnego prawa podatkowego miałyby znaleźć zastosowanie.

5. Niewątpliwą zaletą proponowanego unormowania przedmiotu i zakresu regulacji zawartej w projekcie ordynacji podatkowej jest jasne wskazanie katalogu danin publicznych, do których ma ona zastosowanie. W obowiązującej regulacji prawnej ujęcie tych zagadnień budzi liczne wątpliwości. Dotyczą one przede wszystkim stosowania przepisów ogólnego prawa podatkowego do opłat wymierzanych przez inne podmioty niż organy podatkowe, a także do niepodatkowych należności budżetu państwa o charakterze daninowym. Brak jest bowiem

precyzyjnego określenia, które z danin publicznych innych niż podatki są objęte zakresem ordynacji podatkowej.

Precyzyjne określenie przedmiotu i zakresu regulacji od strony pozytywnej pozwoliło na rezygnację z zamieszczenia w projekcie odpowiednika art. 2 § 4 o.p., zgodnie z którym przepisów ustawy nie stosuje się do świadczeń pieniężnych wynikających ze stosunków cywilnoprawnych.

6. Tworząc nową ordynację podatkową, odrzucono pomysł realizacji postulatu przyjęcia reguł postępowania z kodeksu postępowania administracyjnego, z uregulowaniem w ordynacji tylko niektórych instytucji specyficznych dla postępowania podatkowego[30]. Po tylu latach obowiązywania odrębnej procedury podatkowej i wykształcenia pewnej jej specyfiki powrót do stanu sprzed 1998 r., kiedy to postępowanie podatkowe było uregulowane głównie we wskazanym kodeksie, nie znajduje uzasadnienia.

Niewątpliwie jurysdykcyjne postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym[31], niezależnie od przyjętego przez ustawodawcę sposobu jego unormowania oraz przyjętej metody regulacji, czy to w drodze odrębnego aktu, czy szczególnej procedury normowanej przepisami kodeksu postępowania administracyjnego[32]. W literaturze wskazuje się, iż „wspólne korzenie obu procedur są na tyle wyraziste, że pozwala to na wykorzystywanie doktrynalnych ustaleń dotyczących postępowania administracyjnego dla charakterystyki postępowania podatkowego"[33]. Niemniej jednak sygnalizuje się, iż specyfika spraw podatkowych wymaga zastosowania szeregu uregulowań odrębnych[34].

7. W projekcie ordynacji podatkowej zrealizowano postulat włączenia do ordynacji dobrze ukształtowanych przepisów zawartych w ustawie o zasadach ewidencji i identyfikacji

[30] R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009, Wrocław 2009, s. 14.

[31] J. Borkowski, Przepisy postępowania podatkowego na tle Kodeksu postępowania administracyjnego, „Przegląd Podatkowy" 1999, nr 3, s. 4; W. Chróścielewski, Przepisy postępowania administracyjnego ogólnego i postępowania podatkowego a standardy nowoczesnego postępowania administracyjnego (w:) C. Martysz, A. Matan (red.), Pozycja samorządowych kolegiów odwoławczych w postępowaniu administracyjnym, Kraków 2005, s. 39-54.

[32] Zob. W. Olszowy, Decyzja podatkowa, podejmowanie i kontrola, Warszawa 1997, s. 36-37 oraz A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2013, s. 364-366.

[33] B. Brzeziński, W. Nykiel, Uwagi o treści i zakresie pojęcia „procedura podatkowa" (w:) Procedura administracyjna wobec wyzwań współczesności. Księga jubileuszowa poświęcona prof. dr hab. Januszowi Borkowskiemu, Łódź 2004, s. 56.

[34] B. Brzeziński, W. Nykiel, Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne, „Przegląd Podatkowy" 2003, nr 6, s. 5.

podatników i płatników[35]. Są to bowiem przepisy ogólnego prawa podatkowego i powinny być zawarte w projekcie ordynacji podatkowej.

8. W projekcie ordynacji podatkowej nie ujęto regulacji dotyczących egzekucji należności podatkowych. Nie było to dostatecznie uzasadnione na tym etapie porządkowania ogólnego prawa podatkowego[36]. Nie widać przede wszystkim żadnych realnych korzyści z podzielenia obecnej materii ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[37] na dwie części, a mianowicie przepisy regulujące egzekucję należności podatkowych oraz przepisy regulujące egzekucję pozostałych należności pieniężnych i obowiązków niepieniężnych. Przeniesienie do ordynacji przepisów dotyczących egzekucji należności podatkowych w żaden sposób nie zwiększy jej efektywności. Poza tym, byłby to kolejny przypadek rozrostu regulacji prawnych i niepotrzebnego dublowania się identycznych przepisów w ordynacji i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym[38]. Stanowisko to nie powinno być rozumiane jako postulat pozostawienia bez zmian ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji – są one konieczne, ponieważ nierozwiązany pozostaje problem zwiększenia skuteczności egzekwowania należności publicznoprawnych, w tym podatków. Problem ten powinien być jednak rozpatrywany nie tylko w odniesieniu do podatków i nie w ramach prac nad projektem ordynacji podatkowej.

9. W dyskusjach nad kształtem przyszłej ordynacji niekiedy wskazuje się także, że ustawa ta powinna swoim zakresem objąć odpowiedzialność karną za popełnienie przestępstw i wykroczeń podatkowych[39]. Jest to rzeczywiście przedmiot niektórych kodeksów podatkowych[40]. Przyjąć jednak należy, że odpowiedzialność karna to domena prawa karnego i

[35] Zob. B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa w świetle oceny jakości aktów normatywnych (w:) R. Dowgier (red.), Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, Białystok 2009, s. 20. Zob. też art. 31 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego (Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000), gdzie reguluje się zagadnienie numerów identyfikacji podatkowej i w tym zakresie określa m.in. procedurę ich nadawania przez organy władzy publicznej i zasady posługiwania się nimi przez podatników. Podobnie kwestia ta jest uregulowana w dziale IV części III niemieckiej ordynacji podatkowej.

[36] Zob. C. Kosikowski, Ogólny kodeks daninowy zamiast ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy" 2014, nr 9. Przeciwnikiem poszerzenia zakresu przedmiotowego ordynacji o postępowanie egzekucyjne jest R. Mastalski - zob. Kierunki zmian ogólnego prawa podatkowego, „Glosa" 1995, nr 1.

[37] Tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1314 z późn. zm. - dalej zwana w skrócie u.p.e.a.

[38] Nie oznacza to oczywiście, że ujęcie przepisów o egzekucji należności podatkowych w ustawie ogólnego prawa podatkowego jest rozwiązaniem nieznanym innym porządkom prawnym. Przykładowo, przepisy takie są zawarte w dziale VI niemieckiej ordynacji podatkowej i części I rozdziale IV rosyjskiego kodeksu podatkowego. W węgierskiej ustawie 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről regulacja dotycząca egzekucji nie jest kompletna – przepisy te odsyłają w zakresie nieuregulowanym do ustawy o egzekucji sądowej.

[39] Na argumenty przeciwko traktowaniu prawa karnego skarbowego jak części ogólnego prawa podatkowego wskazuje m.in. R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2011, s. 171 i nast.

[40] Zob. np. Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000 oraz Modelowy kodeks podatkowy Centro Interamericano de Administraciones

nie ma sensu przenoszenie jej do ordynacji podatkowej. W chwili obecnej jest ona kompleksowo uregulowana w ustawie z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy[41]. W konsekwencji ewentualna dekodyfikacja tej materii, analogicznie jak w przypadku postępowania egzekucyjnego, nie jest uzasadniona; tym samym materia ta nie została ujęta w projekcie ordynacji podatkowej.

10. Do projektu ordynacji podatkowej także nie przeniesiono przepisów ustrojowych kształtujących funkcjonowanie organów podatkowych. Nowa ordynacja powinna regulować stosunki pomiędzy podatnikiem i organami podatkowymi, z pominięciem przepisów ustrojowych, uregulowanych w innych aktach. Koncepcja taka pozytywnie wpłynie na przejrzystość i stabilność projektowanej ustawy.

11. W projekcie ordynacji podatkowej nie zrealizowano również postulatu uregulowania instytucji „autoryzowanego podatnika" lub „rzetelnego podatnika"[42]. Jej funkcjonowanie musiałoby wiązać się z przyznaniem szczególnych przywilejów określonej kategorii podatników, co mogłoby doprowadzić do naruszenia konstytucyjnej zasady równości i w konsekwencji doprowadzić do podziału podatników na „rzetelnych" i resztę, tzn. „nierzetelnych". Projekt zakłada, że każdy podatnik powinien być traktowany jako rzetelny i domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego. Ponadto wprowadzenie tego typu preferencji podatkowych wiąże się z ryzykiem naruszenia zakazu ingerencji państwa w konkurencyjność podmiotów gospodarczych, co może naruszać przepisy regulujące dopuszczalność pomocy publicznej. Może to także prowadzić do naruszenia zasad swobody prowadzenia działalności gospodarczej, w szczególności zasady równości, zgodnie z którą podejmowanie, wykonywanie i zakończenie działalności gospodarczej jest wolne dla każdego na równych prawach (art. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców). Większość z proponowanych przywilejów, wymienianych w propozycjach odnoszących się do instytucji „autoryzowanego podatnika", powinna dotyczyć - zdaniem autorów projektu - każdego podatnika.

12. W projekcie ordynacji podatkowej odstąpiono od zaprezentowania katalogu uprawnień i obowiązków organów podatkowych. Uprawnienia i obowiązki tychże wyznaczane są ich kompetencjami. W odniesieniu do organów podatkowych pierwszorzędne znaczenie ma zatem

---

Tributarias (CIAT) opracowany w dwóch wersjach z 1997 i 2006 (http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view), a także księga druga dział II rozdział I(C) francuskiej ustawy Code général des impôts i część I tytuł III dział 2 Livre des procédures fiscales oraz część III australijskiej ustawy Taxation Administration Act 1953. Regulacje dotyczące odpowiedzialności karnej skarbowej zawarte są także w dziale VIII niemieckiej ordynacji podatkowej i części I rozdziale VI rosyjskiego kodeksu podatkowego.

[41] Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 2226 z późn. zm. - dalej zwany w skrócie k.k.s.

[42] Wprowadzenie Karty Rzetelnego Podatnika postulowało m.in. Ministerstwo Gospodarki, Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 19.

określenie ich kompetencji, a nie praw i obowiązków. To kompetencja organu stanowi możliwość (uprawnienie) i jednocześnie obowiązek korzystania z określonej formy lub form działania, zaliczanych do działań administracyjnych. Kompetencja organu podatkowego jest zatem swoistym połączeniem praw i obowiązków tego podmiotu. Bez własnych kompetencji dany podmiot nie może być określany mianem organu podatkowego.

13. Poza zakresem regulacji ordynacji podatkowej znalazły się przepisy dotyczące kontroli celno-skarbowej uregulowane w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.).

14. Ponadto w projekcie ordynacji podatkowej nie zawarto materii związanej z wymianą informacji podatkowych z innymi państwami. Problematykę tę reguluje ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz. U. poz. 648, z późn. zm.). W szczególności akt ten normuje zasady i tryb wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, obowiązki instytucji finansowych w zakresie wymiany informacji podatkowych na wniosek właściwego organu, obowiązki instytucji finansowych w zakresie automatycznej wymiany informacji podatkowych oraz kontrolę ich wykonywania.

15. W projekcie nowej ordynacji podatkowej nie wprowadzono obowiązującej na gruncie Kodeksu postępowania administracyjnego instytucji milczącego załatwienia sprawy. Jest to podyktowane specyfiką spraw podatkowych. Ponadto wskazuje się, że milczące załatwienie sprawy znajduje zastosowanie zwłaszcza w sprawach o charakterze rejestrowym lub regulacyjnym, w których przepisy prawa wymagają spełnienia określonych wymogów, które stronie postępowania są znane, a organ może je łatwo i szybko zweryfikować[43]. Niezależnie od powyższego należy zwrócić uwagę, że w obowiązującej ordynacji podatkowej regulacje, w których wykorzystano instytucję milczącego załatwienia sprawy, zawarto w przepisach dotyczących interpretacji indywidualnych. Rozwiązanie to zastosowano również w projekcie nowej ordynacji podatkowej.

16. Polskie prawo podatkowe - w tym ogólne prawo podatkowe - od dziesięcioleci posługuje się tą samą siatką podstawowych pojęć, wśród których na plan pierwszy wysuwają się: podatnik, obowiązek podatkowy, zobowiązanie podatkowe. Stanowią one rdzeń instytucjonalny i zarazem pojęciowy polskiego prawa podatkowego. Są budulcem normatywnym, wykorzystywanym przez ustawodawcę przy konstruowaniu instytucji prawnych i rozwiązań zarówno ogólnego, jak i szczegółowego prawa podatkowego. Należy

[43] http://www.sejm.gov.pl, Druk nr 1183, Rządowy projekt ustawy o zmianie ustawy - Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw. Uzasadnienie projektu ustawy, s. 46.

uznać, że zadowalająco spełniają swoją rolę, o czym świadczy brak w orzecznictwie i doktrynie zasadniczych wątpliwości i kontrowersji co do ich znaczenia. Ustalona treść i udowodniona użyteczność skłaniają zatem do dalszego ich stosowania w takim znaczeniu i zakresie, jakie utrwaliło się w dotychczasowej praktyce legislacyjnej i orzecznictwie. Ustawowe dookreślenia takich pojęć są i nadal powinny być zawarte w ordynacji podatkowej. Dostrzegalna jest jednak konieczność dokonania w tym obszarze pewnych korekt[44]. Czynnikiem determinującym jest zauważalna ewolucja sposobu konstruowania przez ustawodawcę instytucji szczegółowego prawa podatkowego. Uwzględniając to zjawisko, należy nieco zmodyfikować definicje podstawowych pojęć. Ogólne prawo podatkowe z jednej strony stanowi bowiem ramy dla konstrukcji należących do szczegółowego prawa podatkowego, z drugiej jednak - w obliczu zaistniałych już przemian tego ostatniego - ogólne prawo podatkowe nie może stwarzać barier i sztucznie wymuszać skostnienia struktur wykazujących wyraźne tendencje rozwojowe zmierzające w możliwym już do określenia kierunku.

17. Tworzenie definicji jest jednym ze sposobów precyzowania znaczenia wyrażeń i zwrotów używanych w tekstach prawnych[45]. Celem definiowania prawniczego jest uzyskanie jasności przepisów prawa. Za pomocą definicji ustala się znaczenie wyrażeń zawartych w tekście prawnym[46]. Przy interpretacji aktu normatywnego zawierającego definicję legalną należy przyjmować znaczenie danego zwrotu w sensie nadanym mu tą definicją. Nie jest więc możliwe argumentowanie, że wyrażenie ma znaczenie inne, niż wynikałoby to z treści definicji[47]; prowadziłoby to bowiem do interpretacji *contra legem.*[48]

18. W projekcie ordynacji podatkowej utrzymano słowniczek pojęć używanych w tym akcie prawnym - taki, którego zasięg i znaczenie będzie ograniczone wyłącznie do tego aktu prawnego. Chodzi w tym wypadku o pojęcia zbiorcze, generalizujące, które są budulcem

[44] Nie jest to postulat nowy. Przykładowo, na taką konieczność wskazano w powstałym w 2014 r. Raporcie końcowym przygotowanym przez zespół osób, działających pod kierunkiem prof. dr hab. B. Brzezińskiego, zaproszonych przez przewodniczącego Komisji Finansów Publicznych Sejmu RP do prac przygotowawczych dla stworzenia projektu ordynacji podatkowej: „Zespół uważa za niezbędne zrekonstruowanie i uporządkowanie siatki pojęć podstawowych. Kwestia ta wymaga bardziej pogłębionych prac" (s. 3) - zespół działał w składzie: H. Litwińczuk, W. Nykiel, L. Etel, M. Kalinowski, H. Dzwonkowski, A. Nita.

[45] B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 66.

[46] B. Brzeziński, O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej (w:) Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, L. Etel (red.), Białystok 2008, s. 30; L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 104 i nast.

[47] „Uznaną regułą wykładni jest odejście od potocznego znaczenia słów i pojęć, gdy prawodawca definiuje je w języku prawnym, tworząc tzw. definicję normatywną" - wyrok NSA z dnia 3 marca 1993 r., SA/Ka 1760/92, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 1994, nr 3, poz. 52. „Spośród wszystkich językowych reguł interpretacji tekstu prawnego najsilniejsze są reguły języka prawnego wyrażone w definicjach ustawowych, gdyż przeciw nim nie można zastosować innych reguł językowych" - wyrok NSA z dnia 9 czerwca 1994 r., SA/Po 565/94, niepublikowany - cyt. za: B. Brzeziński, O zasięgu definicji … *op. cit.*, s. 30-31.

[48] B. Brzeziński, O zasięgu definicji…, *op. cit.*, s. 30.

przepisów celem wyeliminowania kazuistyki i rozległych, powtarzających się wyliczeń. Zabieg taki uprości budowę jednostek redakcyjnych tekstu prawnego i zwiększy jego przystępność. W szczególności chodzi o pojęcia, które w projektowanej ordynacji podatkowej używane są dla zbiorczego określenia wszystkich należności, do których ma ona zastosowanie; wszystkich kategorii podmiotów zobowiązanych do spełnienia świadczeń, o których mowa w tym akcie itp.[49] Wskazane potrzeby definicyjne pojawiły się przede wszystkim w toku prac nad tekstem prawnym.

19. W zakresie nieobjętym słowniczkiem, o którym wyżej mowa, w prawie podatkowym zasadne jest respektowanie treści pojęć przejętych z innych dziedzin prawa. Wyrażenia mające ustalone znaczenie w innych gałęziach prawa powinny bowiem co do zasady zachowywać to znaczenie w prawie podatkowym. Wskazane założenie stanowi jedno z narzędzi realizacji postulatu ustanawiania „precyzyjnego i zrozumiałego dla wszystkich prawa".[50] Tożsamość terminów stwarza silne domniemanie tożsamości ich znaczenia, nawet jeśli są tworzone na potrzeby różnych gałęzi prawa. Prawo jest traktowane jako system, a interpretator przyjmuje założenie o jego spójności.[51] Podatnik ma prawo kierować się zaufaniem do ustawodawcy. Jednym z przejawów takiego zaufania jest uzasadnione oczekiwanie, że prawodawca stanowi system prawa spójny i racjonalny. Działając w tym zaufaniu, podatnik powinien mieć normatywne podstawy do przyjęcia, że w zakresie pojęć zaczerpniętych z innych dziedzin prawa, gdzie ich znaczenie wprost wynika z przepisów, te same znaczenia obowiązują w prawie podatkowym. Z drugiej strony, wskazuje się także na wadliwość techniki legislacyjnej w związku z objaśnianiem w ustawie określeń, które zostały zdefiniowane w innej ustawie o fundamentalnym znaczeniu[52].

20. Przykładem realizacji wskazanej wyżej reguły w projektowanej ordynacji podatkowej jest akceptacja definicji pojęć technicznych związanych z zastosowaniem środków komunikacji elektronicznej w kontaktach organów podatkowych z zobowiązanymi, zdefiniowanych w ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów

[49] Takie próby były już podejmowane. Przykładowo w 2001 r. zespół roboczy CDiSP pod przewodnictwem W. Nykiela, w składzie: B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak i A. Olesińska przygotował projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej, który wraz z uzasadnieniem został opublikowany w „Kwartalniku Prawa Podatkowego" 2001, nr 3-4, s. 115-121. Aby zsyntetyzować przepisy, zaproponowano m.in. (art. 3 pkt 5 i 6 projektu) definicje „należność podatkowa" i „zobowiązany".

[50] J. Glumińska-Pawlic, Interpretacja przepisów prawa podatkowego jako instrument ochrony interesów podatnika (w:) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2007, s. 24.

[51] A. Bielska-Brodziak, Kilka uwag o przyczynach rozbieżności interpretacyjnych (w:) Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, t. II, J. Glumińska-Pawlic (red.), Katowice 2008, s. 9.

[52] T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczyński, J. Stelina, J. Warylewski, G. Wierczyński, Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia, Warszawa 2003, s. 130.

realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 570, z późn. zm.) oraz w rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania publicznego w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz. U. UE L 257 z 28.08.2014 r., str. 73).

21. Przechodząc do uzasadnienia poszczególnych regulacji ujętych w katalogu podstawowych pojęć oraz w definicjach, na pierwszym miejscu zdefiniowano pojęcie obowiązku podatkowego. Zgodnie z **art. 3** projektu ordynacji podatkowej obowiązek podatkowy wynika z ustaw podatkowych i powstaje w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach. Proponowane rozwiązanie odbiega zatem od definicji zawartej w art. 4 o.p., zgodnie z którą obowiązkiem podatkowym jest wynikająca z ustaw podatkowych nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach.

Pojęcie obowiązku podatkowego po raz pierwszy wprowadziła do polskiego ogólnego prawa podatkowego ordynacja podatkowa z 1934 r., która w art. 43 stanowiła: „Poszczególne ustawy podatkowe określają, kiedy powstaje obowiązek podatkowy i odpowiadające mu prawo Państwa do wymiaru podatku". Jednak już w 1935 r. S. Rozmaryn[53] stwierdził, że obowiązek podatkowy jest konstrukcją czysto teoretyczną, pozbawioną jakiejkolwiek treści normatywnej, zbędną polskiemu prawu podatkowemu i - co za tym idzie - pojęcie to niepotrzebnie zostało wprowadzone do ordynacji podatkowej.[54] Także dziś zasadność posługiwania się nim w treści przepisów ogólnego prawa podatkowego bywa niekiedy kwestionowana. Mimo że twierdzeniom takim nie można odmówić pewnej słuszności, to jednak eliminowanie pojęcia obowiązku podatkowego z przepisów ogólnego prawa podatkowego w chwili obecnej byłoby błędem. Posługiwanie się w przepisach ogólnego prawa podatkowego pojęciem „obowiązek podatkowy" jest - i będzie - zasadne tak długo, jak długo jest ono obecne w regulacjach należących do szczegółowego prawa podatkowego. Mimo teoretycznego rodowodu przez dziesięciolecia obecności w polskim ogólnym i szczegółowym prawie podatkowym pojęcie to nabrało waloru normatywnego. Potwierdziła się jego użyteczność jako swoistego budulca szczegółowych rozwiązań podatkowoprawnych. Usunięcie tego pojęcia z katalogu podstawowych pojęć w projekcie ordynacji podatkowej pozbawiłoby ten akt niezbędnego

[53] S. Rozmaryn, Obowiązek podatkowy. Studium krytyczne z zakresu ordynacji podatkowej, „Głos Prawa" 1935, nr 3-4, s. 163 i nast. - cyt. za: M. Kalinowski, Kilka uwag o pojęciu obowiązku i zobowiązania podatkowego w Ordynacji podatkowej z 1934 roku, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2012, nr 4, s. 10.

[54] M. Kalinowski, Kilka uwag…, *op. cit.*, s. 10.

normatywnego zakotwiczenia i postawiłoby pod znakiem zapytania dopuszczalność posługiwania się nim przez ustawodawcę przy konstruowaniu szczegółowych regulacji z zakresu poszczególnych podatków, co mogłoby wymagać daleko idących zmian w tych przepisach.

Sposób, w jaki pojęcie to jest używane współcześnie przez ustawodawcę, a w konsekwencji rozumiane w procesie stosowania prawa podatkowego, odbiega jednak od definicji zawartej w art. 4 o.p.

Definicja ta korespondowała z tradycyjnym, utrwalonym przez dziesięciolecia, a ukształtowanym w literaturze jeszcze pod rządami ordynacji podatkowej z 1934 r. rozumieniem obowiązku podatkowego jako pewnego stanu, następującego po zajściu zdarzenia uregulowanego w hipotezie normy podatkowoprawnej, które pociągało za sobą powstanie po stronie państwa kompetencji do wymiaru podatku.[55] Jednak analiza kontekstów, w jakich współcześnie pojęcie obowiązku podatkowego występuje w treści ustaw podatkowych, pozwala dostrzec częściowe, lecz wyraźne odejście od tego tradycyjnego rozumienia, przez co definicja z art. 4 o.p. stała się - przynajmniej w pewnej mierze - nieadekwatna do obecnych realiów polskiego systemu podatkowego.[56]

Pojęcie obowiązku podatkowego w konstrukcji niektórych podatków odpowiada nadal temu tradycyjnemu rozumieniu (m.in. podatek od spadków i darowizn, podatek od nieruchomości, podatek rolny i podatek leśny). W polskim systemie prawnym funkcjonują jednak obecnie i takie podatki, w których konstrukcji brak jest jakiegokolwiek normatywnego odwołania się do pojęcia obowiązku podatkowego (podatek tonażowy). W innych konstrukcjach z kolei, nawet jeśli obowiązek podatkowy (jako kategoria pojęciowa) występuje, to jest używana w bardzo ograniczonym zakresie, gdyż przepisy nie wskazują ani kiedy, ani na skutek jakich zdarzeń on powstaje. Taka sytuacja ma miejsce np. w ustawach regulujących podatki dochodowe, które wiele uwagi poświęcają określeniu daty powstania przychodu, marginalizując zagadnienie obowiązku podatkowego (oprócz obowiązku nieograniczonego i ograniczonego). Wreszcie, w niektórych przepisach odnoszących się do konstrukcji prawnej podatków (w tym zwłaszcza podatku od towarów i usług) pojęcie obowiązku podatkowego występuje w znaczeniu swoistym, odbiegającym od tego, jakie nadaje mu dzisiejsza definicja zawarta w art. 4 o.p.

[55] *Ibidem,* s. 21.

[56] Na brak spójności pomiędzy definicją obowiązku podatkowego z art. 4 o.p. a regulacjami zawartymi w poszczególnych ustawach podatkowych zwraca uwagę M. Kalinowski, Pojęcie obowiązku i zobowiązania podatkowego w przepisach ogólnych polskiego prawa podatkowego w okresie powojennym, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2013, nr 2, s. 27 i nast. H. Dzwonkowski wskazuje, że „pojęcie obowiązku podatkowego jest wszechobecne w piśmiennictwie, orzecznictwie i przepisach prawa w bardzo wielu różnych kontekstach" - zob. H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 40.

Istnieją ponadto takie konstrukcje, w których obowiązek podatkowy jest wyraźnie przez ustawodawcę wyodrębniany, jednak wbrew dzisiejszej definicji nie sposób uznać go za „nieskonkretyzowaną powinność" (jak chce tego art. 4 o.p.), gdyż już od momentu powstania jest w pełni skonkretyzowany (np. podatek od czynności cywilnoprawnych).

W doktrynie wskazuje się, że obowiązująca definicja obowiązku podatkowego ma znikomy walor normatywny, a na dodatek nie odpowiada realiom normatywnym systemu podatkowego i w rezultacie - w swym dzisiejszym kształcie - stanowi w ustawie zbędny element.[57] Wyrażono również stanowisko, że należy zrezygnować z definiowania obowiązku podatkowego, a zamiast tego ograniczyć się do stwierdzenia, że określają go ustawy lub że wynika on z ustaw podatkowych.[58] Wskazuje się ponadto na trudności z racjonalnym interpretowaniem art. 4 o.p.[59].

Mając na uwadze powyższe spostrzeżenia, nie zrezygnowano z normatywnego ujęcia obowiązku podatkowego. Niemniej jednak, definiując to pojęcie, zrezygnowano z ustawowego określenia cechy, jaką jest dzisiaj nieskonkretyzowana powinność przymusowego świadczenia pieniężnego. Ograniczono się natomiast do wskazania dwóch jego cech. Po pierwsze, obowiązek podatkowy wynika z ustaw podatkowych. W tym zakresie projektowany przepis nawiązuje do standardów art. 84 i art. 217 Konstytucji RP. Zasygnalizować przy tym należy, że projekt ordynacji podatkowej definiuje również pojęcie ustaw podatkowych. Zgodnie z art. 13 pkt 21 projektu pod pojęciem ustaw podatkowych rozumie się ustawy dotyczące podatków, określające podmiot, przedmiot opodatkowania, obowiązek podatkowy, podstawę opodatkowania, stawki podatkowe, tryb i warunki płatności oraz regulujące prawa i obowiązki zobowiązanych, a także kompetencje organów podatkowych.

Po drugie, obowiązek podatkowy powstaje w związku z zaistnieniem zdarzeń określonych w ustawach podatkowych. Zaproponowana konstrukcja obowiązku podatkowego ściśle

---

[57] „Definicja ustawowa obowiązku podatkowego nie ma większego znaczenia praktycznego zważywszy, iż zasadniczą rolę odgrywają w tym względzie ustawy podatkowe normujące poszczególne podatki" - zob. R. Mastalski, (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009, Wrocław 2009, s. 63. Znaczenie definicji obowiązku podatkowego podważa też B. Brzeziński, O zasięgu definicji zawartych w Ordynacji podatkowej (w:) L. Etel (red.), Ordynacja podatkowa w teorii i praktyce, Białystok 2008, s. 35.

[58] Taka koncepcja była zgłaszana już krótko po wejściu w życie ordynacji podatkowej. Odejście od definiowania obowiązku podatkowego i powrót do ograniczenia się w ustawie do lakonicznego stwierdzenia, że określają go ustawy, proponował już w 2001 r. zespół roboczy CDiSP pod przewodnictwem W. Nykiela (w składzie: B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak i A. Olesińska), który przygotował projekt przepisów ogólnych ordynacji podatkowej. Zob. art. 10 § 1 projektu, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2001, nr 3-4, s. 117 i 120.

[59] H. Dzwonkowski, Powstawanie i wymiar zobowiązań podatkowych, Warszawa 20013, s. 61.

nawiązuje zatem do przedmiotu opodatkowania, który także powinien być uregulowany w akcie rangi ustawowej, co wynika z powołanych przepisów Konstytucji RP.

Propozycja definicji ustawowej obowiązku podatkowego prowadzi do wniosku, że obowiązek ten powstaje i istnieje także w podatkach, których regulacje prawne w ogóle nie posługują się pojęciem obowiązku podatkowego albo też posługując się nim, nie określają momentu jego powstania. Jeżeli bowiem tylko wystąpi przedmiot opodatkowania, a przecież każdy podatek ma taki element konstrukcyjny, to jednocześnie z wystąpieniem przedmiotu opodatkowania pojawia się obowiązek podatkowy.

Nie można tracić z pola widzenia tego, że konstrukcja obowiązku podatkowego wiąże się z powstaniem materialnoprawnego stosunku podatkowoprawnego[60]. Treścią zaś tego stosunku jest co do zasady świadczenie pieniężne podatnika, co z kolei wynika z definicji zobowiązania podatkowego. Wyznaczenie momentu powstania tego stosunku, a zatem momentu powstania obowiązku podatkowego, jest istotne z punktu widzenia innych instytucji prawa podatkowego, a w szczególności ma wpływ na określenie statusu podmiotu jako podatnika, budowę definicji zobowiązania podatkowego, czy też na początek biegu terminu przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego ustalanego decyzją. Wskazane zależności pomiędzy obowiązkiem podatkowym a definicją podatnika, zobowiązania podatkowego oraz przedawnieniem wymiaru podatku funkcjonują również na gruncie projektu ordynacji podatkowej (zob. np. art. 4, art. 8 oraz art. 173 § 1 pkt 2 projektu).

22. W **art. 4** projektu zawarto definicję zobowiązania podatkowego. W myśl tego przepisu zobowiązaniem podatkowym jest wynikający z obowiązku podatkowego, ciążący na podatniku, obowiązek zapłacenia na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy podatku na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego. Pewnej weryfikacji poddano zatem pojęcie zobowiązania podatkowego, które aktualnie definiowane jest w art. 5 o.p. jako wynikające z obowiązku podatkowego zobowiązanie podatnika do zapłacenia na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu albo gminy podatku w wysokości, w terminie oraz w miejscu określonych w przepisach prawa podatkowego.

W projektowanej definicji zobowiązania podatkowego przyjęto obowiązującą zasadę wynikania tego zobowiązania z obowiązku podatkowego. Fakt, że dana ustawa podatkowa nie posługuje się pojęciem obowiązku podatkowego, jak już wskazano w uzasadnieniu do art. 3 projektu ordynacji podatkowej, nie oznacza, że obowiązek podatkowy jest konstrukcją obcą dla podatku uregulowanego w takiej ustawie. Jeżeli dana ustawa podatkowa nie posługuje się

[60] K. Ostrowski, Prawo finansowe. Zarys ogólny, Warszawa 1970, s. 166.

pojęciem obowiązku podatkowego, nie oznacza to, że obowiązek podatkowy w procesie interpretacji przepisów tej ustawy jest konstrukcją wyłącznie teoretyczną, a nie normatywną. Normatywność konstrukcji obowiązku podatkowego, chociaż w wąskim zakresie, zapewnia bowiem art. 3 projektu ordynacji podatkowej.

Zobowiązanie podatkowe - co powinno być oczywiste w świetle jego definicji - powinno wynikać tylko z takiego obowiązku podatkowego, który ma umocowanie ustawowe i powstaje w związku z zaistnieniem zdarzeń określonych w ustawie. Wszak zobowiązanie podatkowe nie może powstać, jeżeli nie zaistnieje materialnoprawny stosunek podatkowoprawny. Stosunek ten jest natomiast determinowany powstaniem obowiązku podatkowego. Kluczowe znaczenie ma zatem związek zobowiązania podatkowego z obowiązkiem podatkowym[61].

Odnosząc się w dalszej kolejności do ustawowej definicji zobowiązania podatkowego należy podkreślić, że w zaproponowanym rozwiązaniu usunięto z niej dookreślenia wskazujące na termin i miejsce zapłaty podatku; zamiast tego za wystarczające uznano wskazanie, na czyją rzecz podatek ma być zapłacony. W tym obszarze z kolei jako beneficjenta podatku wskazano m.in. państwo, a nie jego cywilnoprawne ucieleśnienie, tj. Skarb Państwa, jak to obecnie ma miejsce.

W odniesieniu do podatków samorządowych w projekcie nie zrezygnowano ze wskazania, jako beneficjentów podatków, wszystkich jednostek samorządu terytorialnego. Niezwykle szeroki katalog opłat i niepodatkowych należności budżetowych, z których część przysługuje gminom, powiatom oraz województwom samorządowym, przesądziła o konieczności pozostawienia w projekcie wskazanych trzech beneficjentów na szczeblu samorządowym.

23. Zgodnie z **art. 5** projektu ordynacji podatkowej podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych. Przepis ten jest odpowiednikiem obowiązującego art. 6 o.p. z pewną modyfikacją. Zgodnie z tym ostatnim przepisem podatkiem jest publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz Skarbu Państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustawy podatkowej. Modyfikacja zasadniczo sprowadza się do tego, podobnie jak w przypadku definicji zobowiązania podatkowego, że jako beneficjenta podatku wskazano m.in. państwo, a nie jego cywilnoprawne ucieleśnienie, tj. Skarb Państwa, jak to obecnie ma miejsce.

[61] C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, J. Brolik, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 73.

Podkreślenia wymaga, że w art. 5 projektu zawarto tzw. definicję treściową (materialną) podatku, którą należy odróżnić od tzw. definicji zakresowej (technicznej) ujętej w art. 13 pkt 9 projektu ordynacji podatkowej. W doktrynie poddano krytyce taki sposób definiowania podatku (zob. szerzej uzasadnienie do art. 13 pkt 9 projektu).

24. W **art. 6** projektu zawarto definicję opłaty. Zgodnie z tym przepisem opłatą jest publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw. Konieczność uregulowania ustawowej definicji opłaty podyktowana była postanowieniami art. 2 § 2 projektu ordynacji podatkowej, regulującego zakres przedmiotowy obowiązywania ustawy, zgodnie z którym wskazane przepisy tej ustawy stosuje się odpowiednio w szczególności do opłat, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. Budując definicję opłaty, oparto się na definicjach wypracowanych w nauce[62]. Definicja ustawowa opłaty wykazuje dwie różnice w porównaniu do definicji ustawowej podatku. Pierwsza wiąże się z tym, że podatek jest świadczeniem nieodpłatnym, natomiast opłata jest świadczeniem odpłatnym. Druga natomiast wiąże się z tym, że podatek wynika z ustawy podatkowej, natomiast opłata wynika z aktu prawnego rangi ustawowej. Dla tak skonstruowanej definicji opłaty, która nie musi wynikać z ustawy podatkowej, nie ma znaczenia definicja zakresowa podatku ujęta w słowniczku art. 13 pkt 9 projektu ordynacji podatkowej, zgodnie z którym pod pojęciem podatku rozumie się również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe. Wskazana definicja stanowi jedynie zbiorcze określenia wszystkich należności. W konsekwencji, ilekroć projekt ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem podatku, należy pod tym pojęciem rozumieć również opłatę. W żadnym natomiast razie nie oznacza to, że opłata musi wynikać z ustawy podatkowej. Zachowanie ustawowej regulacji opłaty podyktowane jest standardami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 84 i 217 Konstytucji RP.

Dodać należy, że nie do każdej opłaty ma zastosowanie nowa ordynacja podatkowa. Otóż ordynacja podatkowa będzie miała zastosowanie w całości tylko do opłat, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe (art. 2 § 1 w związku z art. 13 pkt 3 projektu). Natomiast jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II,

[62] J. Gliniecka, Opłaty publiczne (w:) L. Etel (red.) System Prawa Finansowego, t. 3, Prawo daninowe, Warszawa 2010, s. 883 i nast.; J. Gliniecka, Opłaty publiczne. Analiza prawna i funkcjonalna, Bydgoszcz - Gdańsk 2007, s. 13 i nast.; I. Czaja-Hliniak, Prawnofinansowa instytucja dopłat jako forma pozapodatkowych danin publicznych, Kraków 2006, s. 26 i nast.; G. Liszewski, Opłaty samorządowe w Polsce. Problemy praktyczne, Białystok 2010, s. 255.

z wyjątkiem art. 170 pkt 1, oraz działu IV rozdziału 10 stosuje się odpowiednio do opłat, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe.

25. Zgodnie z **art. 7** projektowanego aktu prawnego niepodatkową należnością budżetową jest publicznoprawne świadczenie pieniężne, niebędące podatkiem ani opłatą, na rzecz państwa, województwa, powiatu albo gminy, wynikające z ustaw, w szczególności należność wynikająca z odpowiedzialności płatnika, inkasenta lub osoby trzeciej. Zauważyć bowiem należy, że podatek pobrany od podatnika przez płatnika jest podatkiem, jednakże tylko w przypadku, gdy patrzymy z perspektywy podatnika i w relacjach podatnik – wierzyciel publicznoprawny. Z perspektywy płatnika, który takie świadczenie już pobrał należność ta, która powinna być wpłacona wierzycielowi publicznoprawnemu nie jest podatkiem. W relacjach płatnik – wierzyciel publicznoprawny to, co było wcześniej podatkiem staje się niepodatkową należnością publicznoprawną. Podobnie jest w przypadku inkasenta i osoby trzeciej.

Budując definicję niepodatkowej należności budżetowej, oparto się na definicji wynikającej z obowiązującego art. 3 pkt 8 o.p. Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem niepodatkowych należności budżetowych rozumie się niebędące podatkami i opłatami należności stanowiące dochód budżetu państwa lub budżetu jednostki samorządu terytorialnego, wynikające ze stosunków publicznoprawnych. W celu wyeliminowania ewentualnych wątpliwości w art. 7 projektu wskazano, że do katalogu niepodatkowych należności budżetowych zaliczyć należy w szczególności należności, za które odpowiada płatnik, inkasent czy osoba trzecia. Konstruując definicję niepodatkowej należności budżetowej, przede wszystkim wykorzystano negatywną charakterystykę definicji niepodatkowej należności budżetowej, która z założenia jest należnością niebędącą podatkiem ani też opłatą. Jednocześnie wskazano na cechy wspólne podatku, opłaty i niepodatkowej należności budżetowej, a mianowicie wynikanie z aktu prawnego rangi ustawowej oraz tożsamości beneficjentów, którymi w przypadku wszystkich tych świadczeń są: państwo, województwo, powiat albo gmina. Zachowanie ustawowej regulacji niepodatkowej należności budżetowej podyktowane jest standardami konstytucyjnymi wynikającymi z art. 84 i 217 Konstytucji RP. Konieczność przeniesienia definicji niepodatkowej należności budżetowej z regulacji zawierającej słowniczek pojęć do części przepisów zawierających definicje systemowe podyktowana była zachowaniem jednolitości rozwiązań przyjętych w projekcie ordynacji podatkowej. Otóż w tej części przepisów zawarto definicje trzech rodzajów świadczeń, do których mają zastosowanie (w całości lub w części) przepisy ordynacji podatkowej, a mianowicie podatku, opłaty oraz niepodatkowej należności budżetowej.

Dodać należy, że nie do każdej niepodatkowej należności budżetowej ma zastosowanie nowa ordynacja podatkowa. Otóż ordynacja podatkowa będzie miała zastosowanie w całości tylko do niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe (art. 2 § 1 w związku z art. 13 pkt 3 projektu). Natomiast jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, przepisy art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, z wyjątkiem art. 170 pkt 2, oraz działu IV rozdziału 10 stosuje się odpowiednio do niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe.

Zgodnie z art. 9 projektu płatnikiem jest ten, na kim ciąży wynikający z ustaw podatkowych obowiązek obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Zgodnie z art. 10 projektu inkasentem jest ten, na kim ciąży wynikający z przepisów prawa podatkowego obowiązek pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Natomiast zgodnie z art. 12 projektu osobą trzecią jest ten, kto na zasadach wynikających z ustawy odpowiada za zaległości podatkowe podatnika, płatnika, inkasenta lub za zaległości podatkowe przejęte przez następcę prawnego. Z powołanych wyżej definicji wynika, że płatnik oraz inkasent odpowiadają za podatki innych podmiotów (podatników), natomiast osoba trzecia odpowiada za zaległości podatkowe, również podatnika.

Zauważyć jednak należy, że płatnika, inkasenta oraz osobę trzecia łączy z wierzycielem publicznoprawnym odrębny stosunek prawny od stosunku pomiędzy podatnikiem, a tym wierzycielem. Podatek w rozumieniu art. 5 projektu, czyli publicznoprawne, nieodpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw podatkowych (zaległość podatkowa) jest natomiast świadczeniem w ramach stosunku podatnik – wierzyciel podatkowy. Tak rozumiany podatek nie jest natomiast przedmiotem świadczenia w ramach stosunku prawnego łączącego płatnika, inkasenta, osobę trzecią z wierzycielem publicznoprawnym. Podmioty te, owszem odpowiadają za podatki (zaległości podatkowe) podatników, ale ich świadczenie na rzecz wierzyciela publicznoprawnego podatkiem w rozumieniu art. 5 projektu nie jest. Jest to natomiast niepodatkowa należność budżetowa. Celem wyeliminowania wątpliwości w tym zakresie zaproponowano brzmienie art. 7 projektu, zgodnie z którym niepodatkową należnością budżetową jest publicznoprawne świadczenie pieniężne, niebędące podatkiem ani opłatą, na rzecz państwa, województwa, powiatu albo gminy, wynikające z ustaw, w szczególności należność, wynikającą z odpowiedzialności płatnika, inkasenta, osoby trzeciej.

26. Zgodnie z **art. 8** projektu podatnikiem jest ten, na kim ciąży obowiązek podatkowy. Zmodyfikowano zatem obowiązującą definicję podatnika, zawartą w art. 7 § 1 o.p., zgodnie z

którym podatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, podlegająca na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. W nowej definicji zachowano podstawową cechę podatnika. Otóż uzyskanie statusu podatnika zależy od obowiązku podatkowego. Bez obowiązku podatkowego ciążącego na danym podmiocie nie ma mowy o uznaniu go za podatnika. Zrezygnowano natomiast z ustawowego wyliczenia podmiotów, które mogą być podatnikami. Z rozwiązaniem tym wiąże się również rezygnacja z rozwiązania przewidzianego w obowiązującym art. 7 § 2 o.p., zgodnie z którym ustawy podatkowe mogą ustanawiać podatnikami inne podmioty niż wymienione w § 1. Wskazana modyfikacja możliwa była dzięki zastosowaniu rozwiązania legislacyjnego związanego z wykorzystaniem zwrotu „jest ten, na kim ciąży obowiązek". Każdy zatem podmiot niezależnie od cech charakterystycznych oraz formy prawnej może być podatnikiem, o ile ustawy podatkowe nakładają na ten podmiot obowiązek podatkowy. Rozwiązanie to jest związane z niekwestionowaną autonomią prawa podatkowego w zakresie przyznawania przez ustawodawcę podmiotowości podatkowoprawnej niezależnie od tego, czy prawo prywatne przyznaje danemu podmiotowi osobowość prawną[63].

W zaproponowanej definicji podatnika zrezygnowano również z wyeksponowania cechy, zgodnie z którą podatnikiem jest podmiot podlegający na mocy ustaw podatkowych obowiązkowi podatkowemu. Wystarczające okazało się wskazanie w definicji na ciążący na nim obowiązek podatkowy. Zgodnie bowiem z art. 3 projektu ordynacji podatkowej sam obowiązek podatkowy wynika z ustaw podatkowych i powstaje w związku z zaistnieniem zdarzeń określonych w tych ustawach, co wystarcza do realizacji wytycznych zawartych w art. 84 i 217 Konstytucji RP.

27. Zgodnie z **art. 9** projektu płatnikiem jest ten, na kim ciąży wynikający z ustaw podatkowych obowiązek obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Definicja płatnika została zbudowana na podstawie obowiązującej definicji wynikającej z art. 8 o.p., zgodnie z którym płatnikiem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Podobnie jak w przypadku proponowanej definicji podatnika w art. 9 projektu ordynacji podatkowej zrezygnowano z ustawowego wskazania katalogu podmiotów, które mogą być płatnikami. Wskazana modyfikacja możliwa była dzięki zastosowaniu rozwiązania legislacyjnego związanego z wykorzystaniem zwrotu

[63] M. Kalinowski, Podmiotowość prawna podatnika, Toruń 1999.

„jest ten, na kim ciąży obowiązek". Odmiennie niż w obowiązującym stanie prawnym wskazano na wynikający z ustaw podatkowych, a nie z przepisów prawa podatkowego, obowiązek określonego zachowania się przez płatnika. W doktrynie zwraca się uwagę na to, że elementem regulowanym wyłącznie w drodze ustawy powinny być także obowiązki innych niż podatnik podmiotów, czyli w szczególności płatników. Dlatego też określenie podmiotów, na których ciążą obowiązki płatnika, powinno następować wyłącznie w drodze ustawy[64].

28. Zgodnie z **art. 10** projektu ordynacji podatkowej inkasentem jest ten, na kim ciąży wynikający z przepisów prawa podatkowego obowiązek pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Definicja inkasenta została zbudowana na podstawie obowiązującej definicji wynikającej z art. 9 o.p., zgodnie z którym inkasentem jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, obowiązana do pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu. Podobnie jak w przypadku nowej definicji podatnika i płatnika w art. 10 projektu ordynacji podatkowej zrezygnowano z katalogu podmiotów, które mogą być inkasentami. Wskazana modyfikacja możliwa była dzięki zastosowaniu rozwiązania legislacyjnego związanego z wykorzystaniem zwrotu „jest ten, na kim ciąży obowiązek". Ponadto w zaproponowanej definicji inkasenta wyraźnie wskazano, że źródłem obowiązku pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu musi być przepis prawa podatkowego. Powodem przyjęcia jako źródła wskazanego obowiązku inkasenta przepisu prawa podatkowego, a nie ustawy podatkowej jest fakt, że podstawą prawną obowiązku pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu może być także akt prawa miejscowego. Niemniej jednak wyłączną podstawą prawną ustanowienia inkasenta, w tym w aktach prawa miejscowego, może być tylko przepis ustawy[65].

29. Zgodnie z **art. 11** projektu ordynacji podatkowej następcą prawnym jest ten, kto na zasadach wynikających z ordynacji podatkowej wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki. Przepis ten stanowi nowe rozwiązanie w ordynacji podatkowej. Stworzenie definicji następcy prawnego podyktowane było koniecznością normatywnego ujęcia następcy prawnego jako jednej z kategorii podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego, a jednocześnie jako jednego z elementów szerszego znaczeniowo pojęcia

[64] W. Nykiel, A. Mariański, Komentarz do art. 217 Konstytucji RP (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP, t. II, Warszawa 2016, s. 1493; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016, Wrocław 2016, s. 9.

[65] B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, J. Orłowski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2007, s. 54.

- także zdefiniowanego w projekcie ordynacji podatkowej - zobowiązanego (zob. art. 13 pkt 23 projektu). Istotną cechą następcy prawnego jest to, że wstępuje on w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki określonych podmiotów, co wynika zresztą z już obowiązujących regulacji prawnych. W definicji następcy prawnego zastrzeżono jednak, że wstąpienie w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki następuje na zasadach wynikających z ordynacji podatkowej. Ponadto, jak już zasygnalizowano w doktrynie, zwraca się uwagę na to, że elementem regulowanym wyłącznie w drodze ustawy powinny być także obowiązki innych niż podatnik podmiotów[66]. Spostrzeżenie to jest aktualne także w odniesieniu do następców prawnych w zakresie zasad wstąpienia przez te podmioty w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki. Podobnie jak w przypadku definicji podatnika, płatnika i inkasenta, w art. 11 projektu ordynacji podatkowej zrezygnowano z ustawowego wskazania cech charakterystycznych oraz form prawnych podmiotów, które mogą być następcami prawnymi.

30. Zgodnie z **art. 12** projektu ordynacji podatkowej osobą trzecią jest ten, kto na zasadach wynikających z ordynacji podatkowej odpowiada za zaległości podatkowe podatnika, płatnika, inkasenta lub za zaległości podatkowe przejęte przez następcę prawnego. Przepis ten stanowi nowe rozwiązanie w ordynacji podatkowej. Niemniej jednak konstrukcja przepisu opiera się w pewnym zakresie na rozwiązaniach przewidzianych w art. 107 o.p. Stworzenie definicji osoby trzeciej, podobnie jak w przypadku definicji następcy prawnego, podyktowane było koniecznością normatywnego ujęcia osoby trzeciej jako jednej z kategorii podmiotów biernych stosunku prawnopodatkowego, a jednocześnie jako jednego z elementów szerszego znaczeniowo pojęcia – także zdefiniowanego w projekcie ordynacji podatkowej – zobowiązanego (zob. art. 13 pkt 23 projektu). Istotną cechą osoby trzeciej jest odpowiedzialność za zaległości podatkowe podatnika, płatnika, inkasenta i za zaległości podatkowe przejęte przez następcę prawnego. W definicji osoby trzeciej zastrzeżono również, że odpowiedzialność za zaległości podatkowe regulowana jest zasadami wynikającymi z ordynacji podatkowej. Jak już zasygnalizowano, w doktrynie zwraca się uwagę na to, że elementem regulowanym wyłącznie w drodze ustawy powinny być także obowiązki innych niż podatnik podmiotów[67]. Spostrzeżenie to jest aktualne także w odniesieniu do osób trzecich w zakresie zasad ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe innych podmiotów.

31. Projektowany **art. 13** ordynacji podatkowej zawiera tzw. słowniczek pojęć.

---

[66] W. Nykiel, A. Mariański, Komentarz do art. 217 Konstytucji RP (w:) M. Safjan, L. Bosek (red.), Konstytucja RP, t. II, Warszawa 2016, s. 1493.

[67] *Ibidem*.

32. Zgodnie z **art. 13 pkt 1** projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o adresie elektronicznym, rozumie się przez to adres umożliwiający doręczenie dokumentu elektronicznego przy użyciu portalu podatkowego albo systemu teleinformatycznego służącego do obsługi doręczeń wykorzystywanego przez organ podatkowy.

Zgodnie z art. 2 pkt 1 ustawy o świadczeniu usług drogą elektroniczną adres elektroniczny to oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej, w szczególności poczty elektronicznej. Wskazana definicja dla celów podatkowych wymagała stosownej korekty. W proponowanym art. 13 pkt 1 nie chodzi bowiem o jakiekolwiek oznaczenie systemu teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Istotne jest natomiast, ażeby był to adres umożliwiający porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy, czyli wyłącznie na zasadach przewidzianych w projektowanych przepisach ordynacji podatkowej.

33. Zgodnie z **art. 13 pkt 2** projektu ordynacji podatkowej ilekroć w ustawie jest mowa o cenie transferowej, rozumie się przez to cenę transferową w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.) oraz art. 11a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.). Przepis ten stanowi odwzorowanie obowiązującego art. 3 pkt 10 o.p.

34. Zgodnie z **art. 13 pkt 3** projektu ordynacji podatkowej ilekroć w ustawie jest mowa o decyzji wymiarowej, rozumie się przez to decyzję:

- ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego, o której mowa w art. 129 pkt 2;
- określającą wysokość zobowiązania podatkowego lub orzekającą o braku zobowiązania, o których mowa w art. 130 § 2;
- orzekającą o braku zobowiązania oraz określającą wysokość dochodu, przychodu lub zysku, o której mowa w art. 130 § 4 pkt 1;
- określającą kwotę podatku, np. w art. 33 ust. 2 u.p.t.u.;
- określającą wysokość straty, o której mowa w art. 130 § 4 pkt 2;
- określającą prawidłową wysokość kwoty zwrotu podatku, kwoty podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia, kwoty nadwyżki wpłat do rozliczenia lub kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych, o której mowa w art. 130 § 4 pkt 3;
- określającą wysokość zaległości podatkowej, o której mowa w art. 161 § 3 i art. 162;

- określającą wysokość odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 164;
- o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta, o której mowa w art. 245 pkt 1 i art. 246;
- decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik, o której mowa w art. 245 pkt 2;
- decyzję o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, o której mowa w art. 251 § 1;
- decyzję o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobiercy lub zapisobiercy windykacyjnego, o której mowa w art. 288 § 1;
- dotyczącą zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści;
- inną, przewidzianą w przepisach prawa podatkowego, dotyczącą wysokości zobowiązania podatkowego lub kwoty podatku.

Celem stworzenia definicji decyzji wymiarowej było zbiorcze określenie wszystkich wyżej wymienionych rodzajowo kategorii decyzji, charakteryzujących się jedną istotną i wspólną cechą. Otóż decyzje te rozstrzygają o tzw. wyniku podatkowym zaistniałym w ramach stosunku prawnopodatkowego. Wynik ten może oznaczać konieczność świadczenia przez zobowiązanego na rzecz wierzyciela publicznoprawnego lub też odwrotnie - konieczność świadczenia przez wierzyciela publicznoprawnego na rzecz zobowiązanego. Ponadto wynik ten może wiązać się z brakiem jakiegokolwiek świadczenia. W konsekwencji, ilekroć projekt ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem decyzji wymiarowej, należy pod tym pojęciem rozumieć wskazane wyżej kategorie decyzji podatkowych. Stworzenie definicji decyzji wymiarowej wyklucza konieczność każdorazowego wymieniania szeregu przedmiotowo odmiennych decyzji podatkowych.

Konstrukcja decyzji wymiarowej ściśle wiąże się z używanym w projekcie ordynacji podatkowej pojęciem wymiaru podatku. Wymiar podatku może być bowiem następstwem doręczenia decyzji wymiarowej.

35. Postanowienia **art. 13 pkt 4** projektu ordynacji podatkowej zawiera definicję deklaracji. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 5 o.p. Modyfikacja wiąże się z zaliczeniem do katalogu deklaracji również zeznań, wykazów, zestawień, zgłoszeń, oświadczeń, zawiadomień oraz informacji, w tym informacji zastępczych, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, lub inne podmioty.

Definicja deklaracji zawarta w art. 13 pkt 4 projektu jest szersza od definicji deklaracji obowiązującej w aktualnym stanie prawnym. Zgodnie bowiem z art. 3 pkt 5 o.p. pod pojęciem

deklaracji rozumie się również zeznania, wykazy, zestawienia oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, płatnicy i inkasenci.

Zgodnie z **art. 170** doręczenie decyzji wymiarowej organu podatkowego pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych (przedawnienie wymiaru) po upływie 3 lub 5 lat.

Zauważyć należy, że zgodnie z art. 53 § 30 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy użyte w rozdziale 6 kodeksu określenia, a w szczególności: "czynności sprawdzające", "deklaracja", "informacja podatkowa", "inkasent", "kontrola podatkowa", "obowiązek podatkowy", "podatek", "podatnik", "płatnik", "zwrot podatku" "schemat podatkowy", "schemat podatkowy standaryzowany", "NSP", mają znaczenie nadane im w ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.).

W tym miejscu należy przywołać przepisy k.k.s. penalizujące określone zachowania związane z deklaracjami podatkowymi. Zgodnie z art. 54 § 1 k.k.s. podatnik, który uchylając się od opodatkowania, nie ujawnia właściwemu organowi przedmiotu lub podstawy opodatkowania lub nie składa deklaracji, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Zgodnie z art. 56 § 1 k.k.s. podatnik, który składając organowi podatkowemu, innemu uprawnionemu organowi lub płatnikowi deklarację lub oświadczenie, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych, przez co naraża podatek na uszczuplenie, podlega karze grzywny do 720 stawek dziennych albo karze pozbawienia wolności, albo obu tym karom łącznie.

Zgodnie z art. 56 § 4 k.k.s. karze określonej w § 3 podlega także ten podatnik, który mimo ujawnienia przedmiotu lub podstawy opodatkowania nie składa w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia lub wbrew obowiązkowi nie składa ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zgodnie z art. 79 § 1 k.k.s. płatnik lub inkasent, który nie wyznacza w wymaganym terminie osoby, do której obowiązków należy obliczanie i pobieranie podatków oraz terminowe wpłacanie organowi podatkowemu pobranych kwot, lub nie zgłasza właściwemu miejscowo organowi podatkowemu wymaganych danych takiej osoby, podlega karze grzywny za wykroczenie skarbowe. Zgodnie zaś z art. 79 § 2 k.k.s. Tej samej karze podlega płatnik, który nie składa w terminie deklaracji.

Analiza zaproponowanego brzmienia art. 3 pkt 4 projektu oraz przepisów k.k.s. penalizujących określone zachowania dotyczące deklaracji prowadzą do następujących wniosków.

Jeżeli chodzi o art. 54 § 1 k.k.s. oraz art. 56 § 1 k.k.s., to czynności dotyczące bezpośrednio deklaracji (nie składa deklaracji, podaje nieprawdę lub zataja prawdę albo nie dopełnia obowiązku zawiadomienia o zmianie objętych nimi danych) w każdym przypadku musi wiązać się, co należy szczególnie podkreślić, z narażeniem podatku na uszczuplenie. W związku z powyższym, każde wskazane powyżej działanie dotyczące deklaracji podatkowej, w tym także w rozumieniu art. 3 pkt 4 projektu, jeżeli tylko skutkuje narażeniem podatku na uszczuplenie zasługuje na odpowiedzialność karnoskarbową. W tym zakresie można dojść do wniosku, że modyfikacja definicji deklaracji podatkowej i związane z tym skutki na gruncie k.k.s. uszczelniają system podatkowy. Z drugiej jednak strony należy mieć na uwadze, że nie każde działanie wskazane w wyżej powołanych przepisach dotyczące deklaracji podatkowej w rozumieniu art. 3 pkt 4 projektu sankcjonowane będzie na gruncie art. 54 k.k.s. oraz art. 56 k.k.s. Jeżeli bowiem działanie takie nie spowoduje narażenia podatku na uszczuplenie, nie można mówić w ogóle o odpowiedzialności karnoskarbowej. Jako przykład należy wskazać art. 4a ust. 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, zgodnie z którym zwalnia się od podatku nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych przez małżonka, zstępnych, wstępnych, pasierba, rodzeństwo, ojczyma i macochę, jeżeli: 1) zgłoszą nabycie własności rzeczy lub praw majątkowych właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego w terminie 6 miesięcy od dnia powstania obowiązku podatkowego powstałego na podstawie art. 6 ust. 1 pkt 2-5, 7 i 8 oraz ust. 2, a w przypadku nabycia w drodze dziedziczenia - w terminie 6 miesięcy od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu stwierdzającego nabycie spadku, z zastrzeżeniem ust. 2 i 4, oraz 2) w przypadku gdy przedmiotem nabycia tytułem darowizny lub polecenia darczyńcy są środki pieniężne, a wartość majątku nabytego łącznie od tej samej osoby w okresie 5 lat poprzedzających rok, w którym nastąpiło ostatnie nabycie, doliczona do wartości rzeczy i praw majątkowych ostatnio nabytych, przekracza kwotę określoną w art. 9 ust. 1 pkt 1 - udokumentują ich otrzymanie dowodem przekazania na rachunek płatniczy nabywcy, na jego rachunek, inny niż płatniczy, w banku lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej lub przekazem pocztowym. Niezłożenie zgłoszenia, o którym mowa w art. 4 ust. 1 pkt 1 ustawy o podatku od spadków i darowizn, które należy zaliczyć do deklaracji w rozumieniu art. 3 pkt 4 NOP, nie powoduje skutku w postaci narażenia podatku na uszczuplenie.

Odnosząc się do art. 56 § 4 k.k.s. należy wskazać, że przepis ten sankcjonuje nieskładanie w terminie organowi podatkowemu lub płatnikowi deklaracji lub oświadczenia lub naruszenie obowiązku składania ich za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W tym przepisie już wyłącznie określone działanie związane z deklaracją stanowi przesłankę umożliwiającą nałożenie odpowiedzialności karnej skarbowej. Zauważyć jednak należy, że skoro

ustawodawca wprowadza określone obowiązki o charakterze instrumentalnym, w tym obowiązki związane ze składaniem różnego rodzaju zeznań, wykazów, zestawień, zgłoszeń, oświadczeń, zawiadomień oraz informacji, w tym informacji zastępczych, to prawem ustawodawcy jest usankcjonowanie naruszenia tych obowiązków. Celem realizacji tych obowiązków jest wykonanie obowiązku głównego jakim jest zapłata podatku. Dodać również należy, że przepis ten nie będzie miał zastosowania do określonych obowiązków związanych z deklaracjami, których powinność realizacji wiąże się ze skorzystaniem z ulgi podatkowej, odliczeniem lub obniżeniem podstawy opodatkowania lub wysokości podatku lub też z inną sytuacją prowadzącą do zmniejszenia obciążenia podatkowego.

Odnosząc się do art. 79 § 2 k.k.s. z którego wynika, że czynem karalnym jest zaniechanie składania deklaracji przez płatnika, wskazać należy, że chodzi tu wyłącznie o deklaracje, do których składania zobowiązany został płatnik, w związku z pełnioną funkcją płatnika. W związku z powyższym zamiana zakresu pojęcia deklaracji w projekcie nie ma wpływu na zastosowanie art. 79 § 2 k.k.s.

Mając na uwadze powyższe, należy dojść do wniosku, że zmiana definicji deklaracji podatkowej w projekcie niewątpliwie spowoduje rozszerzenie zakresu penalizowanych zachowań. Skutek taki jest jednak pożądany i adekwatny do przestrzegania obowiązku składania deklaracji. Skoro bowiem ustawodawca nakłada na określone podmioty obowiązek składania deklaracji należy oczekiwać, że podmioty te będą taki obowiązek realizować. Naruszenie realizacji takiego obowiązku może natomiast spotkać się z reakcją w postaci sankcji przewidzianej w k.k.s.

36. Zgodnie z **art. 13 pkt 5** projektu ordynacji podatkowej ilekroć w ustawie jest mowa o dokumencie elektronicznym, rozumie się przez to dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 35 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz. U. UE L 257 z 28.08.2014 r., str. 73). Zgodnie zaś z tym ostatnim przepisem „dokument elektroniczny" oznacza każdą treść przechowywaną w postaci elektronicznej, w szczególności tekst lub nagranie dźwiękowe, wizualne lub audiowizualne. W obowiązującym art. 3 pkt 13 o.p. pod pojęciem dokumentu elektronicznego rozumie się dokument elektroniczny, o którym mowa w art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 570, z późn. zm.). Zgodnie z tym ostatnim przepisem dokument elektroniczny to stanowiący odrębną całość znaczeniową zbiór danych uporządkowanych w określonej strukturze wewnętrznej i zapisany na informatycznym

nośniku danych. Uwzględniając zasadę pierwszeństwa prawa unijnego, zasadne było odniesienie się w projekcie ordynacji podatkowej do definicji dokumentu elektronicznego wynikającego z rozporządzenia eIDAS.

37. Postanowienia **art. 13 pkt 6** projektu ordynacji podatkowej zawierają definicję działalności gospodarczej. Zgodnie z tym przepisem pod pojęciem działalności gospodarczej rozumie się działalność, o której mowa w art. 3 oraz w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, z późn. zm.). Prawo przedsiębiorców definiuje działalność gospodarczą jako zorganizowaną działalność zarobkową, wykonywaną we własnym imieniu i w sposób ciągły. Zrezygnowano zatem z „szerokiej" definicji działalności gospodarczej, przyjętej w obowiązującej ordynacji podatkowej, zgodnie z którą pod pojęciem działalności gospodarczej rozumie się każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646), w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub osoby wykonującej taką działalność - do przedsiębiorców. Jednocześnie jednak w definicji działalności gospodarczej ujęto działalność, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, która nie stanowi działalności gospodarczej w rozumieniu przepisów prawa przedsiębiorców, czyli działalność wykonywaną przez osobę fizyczną, której przychód należny z tej działalności nie przekracza w żadnym miesiącu 50% kwoty minimalnego wynagrodzenia, o którym mowa w ustawie z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2017 r. poz. 847 oraz z 2018 r. poz. 650), i która w okresie ostatnich 60 miesięcy nie wykonywała działalności gospodarczej.

38. Postanowienia **art. 13 pkt 7** projektu ordynacji regulują definicję korzyści podatkowej. Korzyść podatkowa oznacza: a) niepowstanie zobowiązania podatkowego, odsunięcie w czasie powstania zobowiązania podatkowego lub obniżenie jego wysokości, b) powstanie lub zawyżenie straty podatkowej, c) powstanie nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku albo zawyżenie kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku, d) brak obowiązku pobrania podatku przez płatnika, jeżeli wynika on z okoliczności wskazanych w lit. a. Wskazana definicja stanowi odwzorowanie definicji ujętej w art. 3 pkt 18 Ordynacji podatkowej.

39. Postanowienia **art. 13 pkt 8** projektu ordynacji podatkowej regulują definicję ksiąg podatkowych. Przepis ten stanowi odwzorowanie obowiązującego art. 3 pkt 4 o.p.

40. Zgodnie z **art. 13 pkt 9** projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o podatkach, rozumie się przez to również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także

raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe. Wskazana definicja stanowi jedynie zbiorcze określenie wszystkich należności wymienionych w tym przepisie. Jest to definicja zakresowa (techniczna), o zupełnie innym znaczeniu niż zawarte w definicji treściowej (merytorycznej) ujętej w art. 5 projektu ordynacji podatkowej. Ponadto należy wskazać, że przepis ten uzupełnia w pewnym sensie definicję podatku ujętą w art. 5 projektu, co wynika z użytego słowa „również". Definicja zakresowa podatku została zbudowana na podstawie obowiązującej definicji wynikającej z art. 3 pkt 3 o.p. Jednakże zaproponowane brzmienie, w przeciwieństwie do brzmienia art. 3 pkt 3 o.p., wolne jest od wątpliwości interpretacyjnych związanych z ustaleniem, czy pod pojęciem podatku należy rozumieć również raty i zaliczki na opłatę i niepodatkową należność budżetową.

W projekcie ordynacji podatkowej utrzymano dwie definicje podatku wbrew stanowiskom doktryny[68]. Przede wszystkim definicje podatku zawarte w art. 5 projektu oraz w art. 13 pkt 9 projektu są to dwie odmienne, ale niewykluczające się definicje tego samego pojęcia. Co więcej, definicje te, jak już wskazano, uzupełniają się, co w konsekwencji pozwala na zajęcie stanowiska, że art. 5 projektu oraz art. 13 pkt 9 projektu stanowią kompleksowe ujęcie konstrukcji podatku w projekcie ordynacji podatkowej. Art. 5 projektu zawiera bowiem definicję treściową, która podaje treść danego przedmiotu, który w tym przypadku kryje się pod pojęciem „podatku", tak sformułowaną, że wskazuje się w niej poszczególne cechy tego przedmiotu. Z kolei art. 13 pkt 9 projektu ordynacji podatkowej zawiera definicję zakresową, czyli taką, która polega na tym, że w jej ramach wyróżnia się nazwy, których zakresy tworzą w sumie zakres nazwy definiowanej. Konieczność posługiwania się definicją zakresową podatku, obok definicji treściowej, jest podyktowana zamiarem objęcia zakresem projektowanej ordynacji podatkowej nie tylko podatków, ale i innych określonych danin publicznych, co nastąpiło w ten sposób, że przyjęto zasadę stosowania wspomnianej ustawy do podatków, do których określania lub ustalania uprawnione są organy podatkowe (art. 2 § 1 projektu), przy czym do tej kategorii pojęciowej zaliczono także opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, zaliczki i raty podatków (art. 13 pkt 9 projektu). Można również dojść do wniosku, że art. 5 projektu stanowi o tym, co to jest podatek, natomiast art. 13 pkt 9 projektu o tym, jak rozumiane jest słowo „podatek" na gruncie projektu ordynacji podatkowej.

Wskazać również należy, że dopuszcza się możliwość definiowania nawet kilkukrotnego tego samego pojęcia w obrębie tego samego aktu prawnego, co wynika z § 147 ust. 2 rozporządzenia

[68] C. Kosikowski (w:) C. Kosikowski, J. Brolik, L. Etel, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 51; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016, Wrocław 2016, s. 47 i 85.

Prezesa Rady Ministrów z dnia 20 czerwca 2002 r. w sprawie „Zasad techniki prawodawczej". Taki zabieg legislacyjny może mieć jednak miejsce, jeżeli nie przeszkodzi to w ustaleniu zakresów odniesienia poszczególnych definicji[69]. Wymogi te spełnia projekt ordynacji podatkowej zarówno w art. 5, jak i w art. 13 pkt 9.

41. Zgodnie z **art. 13 pkt 10** projektu ordynacji podatkowej ilekroć w ustawie jest mowa o podmiocie krajowym, rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten stanowi odwzorowanie obowiązującego art. 3 pkt 11 o.p.

42. Zgodnie z **art. 13 pkt 11** projektu ordynacji podatkowej ilekroć w ustawie jest mowa o podmiocie zagranicznym, rozumie się przez to podmiot powiązany w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, w tym zagraniczny zakład w rozumieniu tych przepisów, położony poza terytorium Rzeczypospolitej Polskiej. Przepis ten stanowi odwzorowanie obowiązującego art. 3 pkt 12 o.p.

43. Zgodnie z **art. 13 pkt 12** projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o portalu podatkowym, rozumie się przez to system teleinformatyczny administracji skarbowej służący do kontaktu pomiędzy organami podatkowymi a zobowiązanymi, w szczególności do wnoszenia podań, składania deklaracji oraz doręczania pism organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 14 o.p. Modyfikacja wiąże się z zastąpieniem sformułowania „podatnikami, płatnikami i inkasentami, a także ich następcami prawnymi oraz osobami trzecimi" pojęciem „zobowiązanymi". Modyfikacja w tym zakresie jest następstwem wprowadzenia do projektu ordynacji podatkowej definicji zobowiązanego.

44. Zgodnie z **art. 13 pkt 13** projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o pracowniku, rozumie się przez to osobę zatrudnioną w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonariusza pełniącego służbę w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej oraz pracownika urzędu obsługującego organ podatkowy.

[69] T. Bąkowski, P. Bielski, K. Kaszubowski, M. Kokoszczyński, J. Stelina, J. Warylewski, G. Wierczyński, Zasady techniki prawodawczej. Komentarz do rozporządzenia, Warszawa 2003, s. 482.

Celem stworzenia definicji pracownika było zbiorcze określenie wszystkich wyżej wymienionych rodzajowo kategorii osób. W konsekwencji, ilekroć projekt ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem pracownika, w ramach tej kategorii należy rozumieć wskazane wyżej osoby. Stworzenie definicji pracownika wyklucza konieczność każdorazowego wymieniania poszczególnych kategorii osób wchodzących w skład tej definicji, co znalazło zastosowanie w szeregu przepisów projektu.

Zaproponowana definicja pracownika uwzględnia postanowienia art. 1 ust. 4 ustawy o KAS, zgodnie z którym, ilekroć w ustawie jest mowa o „osobach zatrudnionych w jednostkach organizacyjnych KAS", rozumie się przez to pracowników jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 2, 3, 6 i 7 oraz pracowników zatrudnionych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych wykonujących zadania KAS w komórkach organizacyjnych tego urzędu.

45. W **art. 13 pkt 14** projektu ordynacji podatkowej zawarto definicję przedsiębiorstwa w spadku. Jest to przedsiębiorstwo w spadku w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej (Dz. U. poz. 1629). Przepis ten stanowi odwzorowanie art. 3 pkt 16 o.p.

46. W **art. 13 pkt 15** projektu ordynacji podatkowej zawarto definicję przepisów prawa podatkowego. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 2 o.p. Zmieniono kolejność wskazanych rodzajowo źródeł prawa, zachowując zasady hierarchiczności. W tym katalogu ujęto ponadto przepisy prawa Unii Europejskiej dotyczące spraw z zakresu prawa podatkowego oraz akty prawa miejscowego organów jednostek samorządu terytorialnego.

Zauważyć należy, że w projektowanym art. 13 pkt 15 w odniesieniu do ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych zamiast sformułowania „dotyczących problematyki podatkowej" użyto sformułowanie „dotyczących spraw z zakresu prawa podatkowego". Wskazana zmiana ma charakter doprecyzowujący.

47. Zgodnie z **art. 13 pkt 16** projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o roku podatkowym, rozumie się przez to rok kalendarzowy, chyba że ustawa podatkowa stanowi inaczej. Przepis ten stanowi odwzorowanie obowiązującego art. 11 o.p.

48. Zgodnie z **art. 13 pkt 17** projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w tej ustawie mowa jest o samorządowym organie podatkowym, rozumie się przez to wójta, (burmistrza, prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa. Jest to definicja zakresowa. Uregulowanie tej definicji ma znaczenie wyłącznie techniczne, patrząc z perspektywy legislacyjnej. Merytorycznie na pojęcie samorządowego organu podatkowego składa się zbiór organów

wykonawczych jednostek samorządu terytorialnego. Celem stworzenia definicji samorządowego organu podatkowego było zbiorcze określenie wszystkich wyżej wymienionych rodzajowo kategorii samorządowych organów podatkowych.

49. Zgodnie z **art. 13 pkt 18** projektu ordynacji podatkowej system teleinformatyczny administracji podatkowej jest to system teleinformatyczny administracji skarbowej lub system teleinformatyczny obsługujący organ podatkowy. Wskazana regulacja zawiera definicję zakresową systemu teleinformatycznego administracji podatkowej. Uregulowanie tej definicji ma znaczenie wyłącznie techniczne, patrząc z perspektywy legislacyjnej. Merytorycznie na pojęcie systemu teleinformatycznego administracji podatkowej składa się zbiór systemów wskazanych w proponowanej regulacji. Celem stworzenia definicji systemu teleinformatycznego było zbiorcze określenie wszystkich wyżej wymienionych rodzajowo systemów teleinformatycznych. W projekcie posłużono się i zdefiniowano określenie „system teleinformatyczny administracji podatkowej", ze względu na to, że występuje tu również określenie „systemu teleinformatycznego" dotyczące innych podmiotów niż administracja skarbowa lub organ podatkowe (np. art. 708 projektu). Zaproponowana definicja zakresowa systemu teleinformatycznego administracji podatkowej nie pozbawia znaczenia prawnego definicji merytorycznej ujętej w art. 3 pkt 3 ustawy o informatyzacji, zgodnie z którym system teleinformatyczny to zespół współpracujących ze sobą urządzeń informatycznych i oprogramowania zapewniający przetwarzanie, przechowywanie, a także wysyłanie i odbieranie danych przez sieci telekomunikacyjne za pomocą właściwego dla danego rodzaju sieci telekomunikacyjnego urządzenia końcowego w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 16 lipca 2004 r. – Prawo telekomunikacyjne (Dz. U. z 2016 r. poz. 1489, z późn. zm.).

50. Zgodnie z **art. 13 pkt 19** projektu ordynacji podatkowej środki ograniczające umowne korzyści to postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej lub inne środki ograniczające lub odmawiające korzyści wynikających z tych umów. Przepis ten stanowi odwzorowanie art. 3 pkt 19 o.p.

51. W **art. 13 pkt 20** projektu ordynacji podatkowej uregulowano definicję ulg podatkowych. Przepis ten jest odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 6 o.p. z drobną korektą. W projekcie ordynacji podatkowej do kategorii ulgi podatkowej nie zaliczono zmniejszenia, którym to pojęciem posłużono się w obowiązującej definicji ulgi podatkowej. Należy natomiast dojść do wniosku, że zmniejszenie powodujące obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku może być osiągnięte poprzez odliczenie lub obniżkę podstawy opodatkowania lub

wysokości podatku. W tak skonstruowanej w projekcie definicji ulgi podatkowej mieści się odliczenie straty. Koresponduje to z art. 130 § 4 pkt 2 projektu, zgodnie z którym, jeżeli w postępowaniu podatkowym organ podatkowy stwierdzi, że podatnik nie złożył deklaracji, nie wykazał w deklaracji straty lub wysokość poniesionej straty różni się od wysokości wykazanej w deklaracji, a poniesienie straty zgodnie z przepisami prawa podatkowego uprawnia go do skorzystania z ulg podatkowych, określa wysokość straty.

52. Z kolei **art. 13 pkt 21** projektu ordynacji podatkowej zawiera definicję ustaw podatkowych. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 1 o.p. W nowej definicji jako element świadczący o tym, że mamy do czynienia z ustawą podatkową, dodano tryb i warunki płatności. W doktrynie niemal powszechnie wskazuje się bowiem, że do elementów konstrukcji podatku, różnych dla poszczególnych podatków, należy także zaliczyć tryb i warunki płatności[70]. W nowej definicji ustaw podatkowych określenie „prawa i obowiązki organów podatkowych" zastąpiono sformułowaniem „kompetencje organów podatkowych". Organ podatkowy jako organ administracji publicznej został wyposażony przez ustawodawcę nie w prawa i obowiązki, ale w kompetencje, które są zdolnością takiego organu do skonkretyzowanego aktualizowania potencjalnego, sformułowanego przez prawo obowiązku działania. Organ podatkowy ma zatem możność i jednocześnie obowiązek korzystania z określonej formy działania, tzn. że ma obowiązek czynić użytek z kompetencji.

W zaproponowanej definicji celowo odstąpiono od rozwiązania zastosowanego w obowiązującym art. 3 pkt 1 o.p., zgodnie z którym do ustawy podatkowej zaliczono w szczególności ustawy dotyczące podatków, ale także opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Co prawda w art. 13 pkt 9 projektu ordynacji podatkowej, zawierającym definicję zakresową podatku, do kategorii tej zaliczono również opłaty i niepodatkowe należności budżetowe, nie oznacza to jednak, że ustawa podatkowa dotyczy podatków, ale także opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych. Tak skonstruowana definicja ustawy podatkowej nie zawiera zatem błędu logicznego poprzez ujęcie do tej kategorii ustaw dotyczących opłat i niepodatkowych należności budżetowych[71].

Zaproponowana definicja pojęcia „ustawa podatkowa" w żadnej mierze nie pozostaje w sprzeczności z art. 217 Konstytucji RP, który to przepis ma zupełnie innych charakter, a mianowicie wprowadza wymóg ustawowej regulacji wskazanych w nim elementów konstrukcyjnych podatku. Zauważyć również należy, że w art. 217 Konstytucji nie posłużono

[70] L. Etel (red.), Prawo podatkowe, Warszawa 2008, s. 36.

[71] Na temat błędu logicznego definicji ustawy podatkowej zob. R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2016, Wrocław 2016, s. 33.

się określeniem „ustawa podatkowa”, ale „ustawa”. Określenie „ustawa podatkowa” w projekcie występuje w szczególności w art. 3, art. 5, art. 9, art. 33, art. 35, art. 129 pkt 1. Konieczność stworzenia definicji „ustawy podatkowej” ma istotny aspekt techniczny. Otóż w projekcie używa się pojęcia „ustawa” wskazującym na Nową Ordynację podatkową (np. art. 2 § 3, art. 11, art. 12). Ponadto używa się określenia „ustawy”, które odnosi się do innych aktów prawnych rangi ustawowej (np. art. 6, art. 7).

W sprawie zgodności definicji pojęcia „ustawa podatkowa” i „przepisy prawa podatkowego” z Konstytucją RP wypowiedział się TK w wyroku z dnia 9 listopada 1999 r. (K 28/98), stwierdzając, że definicje te są zgodne z art. 217 Konstytucji.

53. Zgodnie z **art. 13 pkt 22** projektu ordynacji podatkowej zarząd sukcesyjny to zarząd sukcesyjny w rozumieniu ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Przepis ten stanowi odwzorowanie art. 3 pkt 17 o.p.

54. Zgodnie z **art. 13 pkt 23** projektu ordynacji podatkowej, ilekroć w ustawie jest mowa o zobowiązanym, rozumie się przez to: podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego. Jest to nowe pojęcie na gruncie prawa podatkowego. Przepis ten zawiera definicję zakresową zobowiązanego. Uregulowanie tej definicji ma znaczenie wyłącznie techniczne. Merytorycznie na pojęcie zobowiązanego składa się zbiór wszystkich podmiotów biernych stosunku podatkowoprawnego. Każdy z wymienionych w tym przepisie rodzajowo podmiotów jest zatem zobowiązanym w rozumieniu tego projektu ordynacji podatkowej.

Podkreślenia wymaga, że na gruncie różnych aktów prawnych, w tym zwłaszcza w różnych dziedzinach prawa, to samo pojęcie może mieć różne znaczenia. Zakaz wykładni homonimicznej obowiązuje w obrębie danego aktu lub gałęzi prawa. Ordynacja podatkowa i ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji są aktami prawnymi z różnych gałęzi prawa. Zobowiązany został zdefiniowany w art. 1a pkt 20 u.p.e.a. Jednocześnie jednak pojęciem zobowiązanego posługuje się np. kodeks cywilny, prawo wekslowe, Kodeks rodzinny i opiekuńczy, prawo przewozowe, prawo celne, prawo budowlane.

55. Natomiast **art. 13 pkt 24** projektu ordynacji podatkowej zawiera definicję zwrotu podatku. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 3 pkt 7 o.p. Modyfikacja wiąże się z użyciem w przepisie sformułowania „inne przypadki zwrotu podatku” zamiast „inne formy zwrotu podatku”. Zmiana ma charakter doprecyzowujący.

Rozdział 2. Zasady ogólne prawa podatkowego

1. W najszerszym ujęciu zasady prawa są normami o szczególnym znaczeniu dla danego systemu prawa, determinującymi stanowienie i stosowanie przepisów prawa. Wprowadzając

katalog zasad prawa podatkowego, postanowiono ograniczyć go do norm determinujących stosowanie regulacji prawnych z zakresu prawa podatkowego. Poza zakresem skodyfikowanych w przepisach ogólnego prawa podatkowego zasad prawa podatkowego pozostają natomiast reguły stanowienia prawa podatkowego. Materia tworzenia prawa jest regulowana w Konstytucji RP. Nie ma w tym przypadku potrzeby powtarzania norm tego aktu prawnego w nowej ordynacji podatkowej. Jest to także uzasadnione zakresem przedmiotowym ogólnego prawa podatkowego. Skoro bowiem ordynacja podatkowa nie normuje procesu tworzenia prawa, brak również podstaw do tego, aby kształtować w niej naczelne zasady jego stanowienia (w odniesieniu do norm prawa podatkowego)[72].

Zasady prawa podatkowego są elementem projektu ordynacji podatkowej, który nie ma swojego bezpośredniego i pełnego odpowiednika w obowiązujących przepisach ogólnego prawa podatkowego. W obecnym unormowaniu fragmentaryczna regulacja problematyki zasad została bowiem ujęta w dziale IV ustawy poświęconym postępowaniu podatkowemu, zaś z mocy odesłań zawartych w dalszych przepisach obowiązującej o.p. ma ona zastosowanie w odniesieniu do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, zaświadczeń, jak również – w ograniczonym zakresie – podczas wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie część tej regulacji – z uwagi na jej uniwersalną treść – stosowana jest także w obszarze materialnego prawa podatkowego. Dotyczy to w szczególności zasady legalizmu (art. 120 obowiązującej o.p.) lub zasady zaufania (art. 121 § 1 obowiązującej o.p.). Obrazu pewnej niekonsekwencji w ukształtowaniu zasad prawa podatkowego w obowiązujących przepisach dopełnia to, że bardzo istotna norma – nakaz rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (zasada *in dubio pro tributario*) - obecnie ujmowana jest w jeszcze innej części o.p., tj. w przepisach ogólnych tej ustawy.

Wszystkie te okoliczności skutkują „eklektyzmem" regulacji prawnej. Materia ta wymaga uporządkowania. Jednocześnie dla zapewnienia właściwej ochrony podmiotu zobowiązanego (w tym podatnika) właściwe jest sformułowanie zasad, które nie są wyrażone w aktualnie obowiązujących przepisach, można je natomiast wyprowadzić z postanowień Konstytucji RP. Potrzeba sformułowania zasad ogólnych prawa podatkowego wielokrotnie była wyrażana w polskiej doktrynie prawa podatkowego[73].

[72] Ujmowanie w aktach ogólnego prawa podatkowego reguł stanowienia prawa należy do rzadkości - por. jednak art. 2-4 włoskiej ustawy nr 212 z dnia 27 lipca 2000 r. Disposizioni in materia di statuto dei diritti del contribuente.

[73] B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2001, nr 3-4; W. Nykiel, B. Brzeziński, W. Chróścielewski, H. Dzwonkowski, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Projekt przepisów ogólnych Ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2001, nr 3-4; B. Brzeziński, W. Nykiel, Zasady ogólne prawa podatkowego, „Przegląd Podatkowy" 2002, nr 3; A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 62-66. Więcej

2. Badania prawnoporównawcze pozwalają zauważyć, że nie jest standardem posługiwanie się w przepisach ogólnego prawa podatkowego poszczególnych państw europejskich katalogiem zasad prawa podatkowego. Istnieją bowiem systemy prawne, w których brak jest zasad prawa podatkowego o charakterze normatywnym wprost ujętych w przepisach ordynacji podatkowej lub są one rozsiane w poszczególnych regulacjach proceduralnych (np. w Niemczech i Austrii). W tych przypadkach zasady prawa podatkowego mogą być wyprowadzane z poszczególnych przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie jednak dają się zauważyć konstrukcje z zakresu ogólnego prawa podatkowego cechujące się tym, że ustawodawca ukształtował w nich naczelne zasady tej dziedziny prawa mające charakter norm prawnych (np. w Hiszpanii, Czechach, Serbii, Bułgarii, na Węgrzech). W tych sytuacjach zasady prawa podatkowego są wprost wskazywane w akcie prawnym regulującym ogólne prawo podatkowe[74].

Biorąc pod uwagę polskie doświadczenia, świadomość prawną polskich podatników, a także stan polskiego prawa podatkowego, właściwym rozwiązaniem jest bezpośrednie zdefiniowanie w nowej ordynacji podatkowej zasad ogólnych prawa podatkowego jako naczelnych norm determinujących proces stosowania przepisów prawa podatkowego. Za takim stanowiskiem przemawia fakt, że w prawie podatkowym – dzięki wysiłkom orzecznictwa oraz doktryny – wykształcił się już pewien system wartości, który należy chronić nie tylko przez właściwe modelowanie regulacji prawnej, ale także poprzez wyraźne sformułowanie zasad tej dziedziny prawa. Te zwerbalizowane zasady często zyskują normatywne odzwierciedlenie i wsparcie w konkretnych przepisach ogólnego lub szczegółowego prawa podatkowego[75]. Nie zawsze jednak tak będzie – niekiedy jedyną formą wsparcia dla podmiotu zobowiązanego stanie się zasada wprost sformułowana w nowej ordynacji podatkowej. Ma to szczególne znaczenie w odniesieniu do naczelnych dyrektyw prawa podatkowego, które dotyczą wykładni jego przepisów.

---

na temat zasad w prawie por. K. Ziemski, Zasady ogólne prawa administracyjnego, Poznań 1989; Z. Kmieciak, Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego, Warszawa 2000; A. Gomułowicz, Zasady podatkowe wczoraj i dziś, Warszawa 2001; A. Gomułowicz, Zasada sprawiedliwości podatkowej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2003; W. Łączkowski, Zasady podatkowe w orzecznictwie polskiego Trybunału Konstytucyjnego (w:) J. Małecki (red.), Koncepcje współczesnych reform podatkowych. Europa na drodze do wspólnej waluty, Książka wydana z okazji 40-lecia pracy naukowej prof. dr. hab. Andrzeja Komara, Poznań 1998.

[74] Zob. D. Strzelec, O potrzebie badań prawnoporównawczych w obszarze procedury podatkowej, „Przegląd Podatkowy" 2015, nr 8.

[75] *Ibidem.*

Szereg zasad nowo przyjętych w projekcie ma swoje odpowiedniki w ustawie z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego[76], Kodeksie Dobrej Administracji[77], Europejskim Kodeksie Dobrej Praktyki Administracyjnej[78], Kodeksie podatników Unii Europejskiej[79], Modelu karty podatnika CFE, AOTCA i STEP[80] oraz w projekcie ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego[81], a także w aktach prawnych lub niewiążących dokumentach programowych innych państw. W warstwie językowej – co naturalne – zasady ogólne ukształtowane w projekcie nie kopiują wiernie rozwiązań przyjętych w wymienionych aktach i dokumentach. W szczególności wynika to z założenia, że zasady ogólne powinny być formułowane kategorycznie i zwięźle (co w przypadku powołanych źródeł nie jest regułą).

Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa jest projektem aktu prawnego rangi kodeksowej, równorzędnemu k.p.a. Zasady ogólne zawarte w k.p.a. nie mogą znaleźć bezpośredniego i pełnego odzwierciedlenia w akcie prawnym z zakresu ogólnego prawa podatkowego. Przykładem nieadekwatności regulacji zawartej w k.p.a. do dziedziny prawa podatkowego jest art. 7a § 2 określający wyjątki od zasady in dubio pro tributario.

3. Z powodów, o których była mowa wcześniej, przede wszystkim mając na względzie uniwersalny charakter zasad i potrzebę ich usystematyzowania (uporządkowania), zdecydowano się na stworzenie jednego katalogu zasad mających zastosowanie do całego prawa podatkowego. Obejmuje on również te z nich, które w obecnym stanie prawnym

[76] Tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 1257; dalej: k.p.a.

[77] Zawierającym standardy minimalne obowiązujące państwa-członków Rady Europy i stanowiącym załącznik do rekomendacji CM/Rec (2007)7 Komitetu Ministrów Rady Europy dla państw członkowskich w sprawie dobrej administracji, przyjętej w dniu 20 czerwca 2007 r.; dalej: Kodeks Dobrej Administracji.

[78] Europejski Kodeks Dobrej Praktyki Administracyjnej przyjęty przez Parlament Europejski w dniu 6 września 2001 r.; dalej: Europejski Kodeks Dobrej Praktyki Administracyjnej. Por. J. Świątkiewicz, Europejski Kodeks Dobrej Administracji. Wprowadzenie, tekst i komentarz o zastosowaniu kodeksu w warunkach polskich procedur administracyjnych, Biuro Rzecznika Praw Obywatelskich, Warszawa 2007 (skąd pochodzi tłumaczenie Kodeksu użyte w tym uzasadnieniu).

[79] Zob. wytyczne dotyczące wzoru Kodeksu podatników Unii Europejskiej, Komisja Europejska, Dyrekcja Generalna ds. Podatków i Unii Celnej, Unia Europejska 2016, https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/guidelines_for_a_model_for_a_european_taxpayers_code_pl.pdf; dalej: Kodeks podatników Unii Europejskiej. To niewiążący dokument stanowiący wzór kodeksu, rekomendowany do przyjęcia (z modyfikacjami, jakie zostaną uznane za stosowne) przez państwa członkowskie, a zarazem artykułujący model właściwego postępowania organów podatkowych oraz zobowiązanych.

[80] Model karty podatnika opracowany przez Confédération Fiscale Européenne (CFE), Asia-Oceania Tax Consultants' Association (AOTCA) i Society of Trust and Estate Practitioners (STEP), http://www.cfe-eutax.org/node/3134.

[81] Projekt został opracowany w latach 2006-2008 przez zespół ekspercki przy Rzeczniku Praw Obywatelskich powołany w dniu 14 czerwca 2006 r.; por. także (www.sejm.gov.pl, Sejm VI kadencji, druk sejmowy nr 3942; dalej: projekt ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego. Tekst projektu wraz z uzasadnieniem i dokumentami towarzyszącymi zob. Prawo do dobrej administracji, Biuletyn RPO – Materiały 2008, nr 60, s. 9-109.

umieszczone są w dziale IV o.p. regulującym postępowanie podatkowe oraz zasadę rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika, aktualnie normatywizowaną w art. 2a o.p.
Zasady ogólne mają zastosowanie do wszelkich działań podejmowanych na podstawie nowej ordynacji podatkowej, w tym do wszystkich procedur podatkowych. Wobec usytuowania zasad ogólnych w dziale I nie ma potrzeby stosowania odesłań w dziale III oraz poszczególnych rozdziałach działu IV.
Jednocześnie w stosunkach z zobowiązanymi będącymi przedsiębiorcami znajdują zastosowanie zasady ujęte w ustawie Prawo przedsiębiorców (art. 2 oraz art. 8-15 ustawy).
4. Jeżeli chodzi o kolejność zasad, ostatecznie zdecydowano się na ich porządek oparty na przejrzystym i spójnym kryterium pozwalającym wyeliminować przypadkowość w projektowanej regulacji prawnej. Ustanowiono: zasady programowe; zasady dotyczące statusu zobowiązanego; zasady dotyczące sposobu działania organów podatkowych i załatwiania spraw podatkowych; zasady dotyczące postępowania podatkowego.
Zasady programowe stanowią najbardziej ogólne i uniwersalne dyrektywy postępowania. Do zasad tych należą: zasada legalizmu oraz zasada uwzględniania konstrukcji podatku.
Zasady dotyczące statusu zobowiązanego kształtują ramy relacji między zobowiązanymi i organami podatkowymi – dyktują podstawowe dyrektywy, które rządzą tymi relacjami, a w szczególności nastawieniem organów podatkowych do zobowiązanych. Do zasad tych należą: zasada informowania i wsparcia, współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi, rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawa na korzyść zobowiązanego.
Na trzecią, najobszerniejszą grupę zasad dotyczących sposobu działania organów podatkowych i załatwiania spraw podatkowych, składają się: zasada zaufania, domniemania uczciwości zobowiązanego, bezstronności i równego traktowania, uzasadnionych oczekiwań, proporcjonalności, celowości i efektywności, pragmatyzmu, prawdy obiektywnej, rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego, szybkości i prostoty załatwiania spraw, ograniczonego gromadzenia dokumentów i informacji, wyważania interesu zobowiązanego i interesu publicznego, czynnego udziału strony, przekonywania, ugodowego załatwiania spraw, pisemności.
Kolejne zasady dotyczą postępowania podatkowego – zgodnie z utrwalonym kanonem określają podstawowe założenia tego postępowania (te z nich, które nie były objęte poprzedzającymi zasadami). W tej grupie zostały ujęte: zasada jawności wyłącznie dla stron, dwuinstancyjności, trwałości decyzji ostatecznych.

5. Poniższe omówienie daje pogląd na to, jaka jest normatywna treść poszczególnych zasad i pozwala uchwycić ich pokrewieństwo z zasadami wyrażonymi w innych aktach prawnych oraz dokumentach programowych.

Zasada legalizmu (praworządności)

Zasada wyrażona w **art. 14** projektu stanowi odpowiednik art. 120 obowiązującej ordynacji, korespondujący w swoim brzmieniu z art. 7 Konstytucji RP. Powtórzenie takie może uchodzić za zbędne. Zdecydowano jednak o nim, szanując tradycję obowiązywania zasady praworządności w o.p. oraz szczególną pozycję tej zasady jako nadrzędnej dyrektywy postępowania adresowanej do organów podatkowych.

Podobna zasada obowiązuje w art. 6 k.p.a. („Organy administracji publicznej działają na podstawie przepisów prawa"). Zasada legalności występuje także w art. 2 Kodeksu Dobrej Administracji[82], w art. 4 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej (jako zasada praworządności)[83] oraz w Kodeksie podatników Unii Europejskiej (zasada legalności i pewności prawa, pkt 3.1.1). Została również zaproponowana w art. 13 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego[84].

Zasada uwzględniania konstrukcji podatku

Zasada ta, ujęta w **art. 15** projektu, nakłada obowiązek uwzględniania konstrukcji podatku przy ustalaniu treści dotyczących tego podatku przepisów prawa podatkowego. Zasada ta ma w istocie charakter dyrektywy interpretacyjnej – dyktuje konieczność wydawania rozstrzygnięć podatkowych zgodnych z podstawowymi założeniami konstrukcyjnymi danego podatku.

Ustanowienie tej zasady ma na celu w szczególności zobowiązanie organów podatkowych do uwzględniania „struktury głębokiej" podatku. Ustawy podatkowe określają podstawowe

[82] „1. Władze publiczne powinny działać zgodnie z prawem. Nie mogą one podejmować środków arbitralnych, nawet podczas wykonywania swych kompetencji dyskrecjonalnych.

2. Powinny one przestrzegać prawa krajowego, prawa międzynarodowego zasad ogólnych prawa rządzących ich organizacją, funkcjonowaniem i działalnością.

3. Powinny one działać godnie z normami określającymi ich kompetencję oraz procedurami określonymi w dotyczących ich przepisach.

4. Powinny one wykonywać swoje kompetencje jedynie pod warunkiem, że ustalone fakty i stosujące się prawo dają im tytuł do tego oraz wyłącznie w celu, dla którego zostały one im nadane".

[83] „Urzędnik działa zgodnie z zasadą praworządności, stosuje regulacje i procedury określone w przepisach prawnych Wspólnot. Urzędnik zwraca w szczególności uwagę na to, aby decyzje dotyczące praw lub interesów jednostek posiadały podstawę prawną, a ich treść była zgodna z obowiązującymi przepisami prawnymi".

[84] „Organ administracji publicznej może przyznawać prawa, nakładać obowiązki, znosić je, zmieniać ich zakres lub rodzaj, stwierdzać ich istnienie wyłącznie na podstawie przepisów powszechnie obowiązującego prawa i z powołaniem się na te przepisy".

elementy konstrukcyjne podatku oraz wzajemne między nimi relacje (strukturę tego podatku) – to wspólnie składa się na jego konstrukcję. Konstrukcja taka nie powinna być pomijana (zwłaszcza na niekorzyść zobowiązanego). Jej uwzględnianie służy racjonalności rozstrzygnięć.

Przykłady praktyczne ukazujące w sposób konkretny, jak zasada ta będzie działać, można mnożyć. W szczególności, konstrukcja podatku od towarów i usług zakłada mechanizm naliczenia podatku przez podmiot dokonujący dostawy towaru lub usługi oraz jego odliczenia przez nabywcę. W braku wyraźnej podstawy prawnej prawo do odliczenia nie powinno być kwestionowane (konstrukcja podatku od towarów i usług kreuje domniemanie odliczenia podatku naliczonego).

W przypadku podatków dochodowych zasadą jest opodatkowanie dochodu, czyli nadwyżki przychodów nad kosztami ich uzyskania; to oznacza zwłaszcza, że w przypadku ujęcia w rachunku podatkowym przychodu podatnik jest również uprawniony do ujęcia korespondującego z tym przychodem kosztu jego uzyskania (z punktu widzenia konstrukcji podatku dochodowego należy zatem przyjąć domniemanie, że każdemu przychodowi towarzyszy koszt jego uzyskania). Z konstrukcji podatku dochodowego wynika również, że ten sam dochód tego samego podatnika nie powinien być opodatkowany więcej niż raz, a także, że jeżeli organ podatkowy określa zobowiązanie podatkowe w wysokości większej od deklarowanej przez podatnika, stwierdzając, że ten zaniżył przychód podatkowy w transakcji z podmiotem powiązanym, podmiot ten powinien być z kolei uprawniony do stosownego powiększenia kosztów uzyskania przychodów.

Zasada informowania i wsparcia

Zasada ta, ujęta w **art. 16** projektu, zobowiązuje organy podatkowe do udzielania zobowiązanym informacji oraz wspierania go w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu obowiązków i korzystaniu z praw wynikających z przepisów prawa podatkowego. Pozycja tej zasady w katalogu zawartym w rozdziale 2 (w którym została wymieniona jako trzecia w kolejności) w zamierzeniu odzwierciedla jej wysoką rangę.

Większość polskich ustaw podatkowych posługuje się techniką samoobliczenia – zobowiązuje samych podatników do obliczenia i zadeklarowania należnego podatku. Warunkiem wywiązywania się przez podatników i innych zobowiązanych z tego oraz innych obowiązków wynikających z prawa podatkowego jest posiadanie przez nich wiedzy o tych obowiązkach – znajomość treści przepisów i ich rozumienie. Warunek ten czyni trudnym do spełnienia powszechnie znana i niekwestionowana charakterystyka prawa podatkowego, które jest

niejasne, złożone i charakteryzuje się dużą zmiennością. Stawia to ogół zobowiązanych przed szczególnymi wyzwaniami[85], w obliczu których nie powinni być pozostawieni sami sobie.

Organy podatkowe są powołane do tego, by ułatwiać uczciwym zobowiązanym (czyli zdecydowanej ich większości) prawidłowe wypełnianie obowiązku dostarczenia władzy publicznej środków pieniężnych koniecznych do zaspokojenia potrzeb zbiorowych i indywidualnych. Dlatego należy uznać, że organy te mają obowiązek udzielania zobowiązanym informacji, wyjaśnień i innego potrzebnego wsparcia w rozliczeniach[86].

Zasada ta została sformułowana szerzej niż ustanowiona dotychczas w art. 121 § 2 obowiązującej o.p.[87] Informowanie i wsparcie ma bowiem realizować się nie tylko w postępowaniu podatkowym i w związku z przedmiotem tego postępowania, a dotyczyć przepisów wszelkiego rodzaju, w tym przepisów materialnego prawa podatkowego. Przede wszystkim działania takie powinny mieć charakter prewencyjny: zapobiegać popełnianiu błędów przez zobowiązanych, zanim powstanie potrzeba wspomagania strony w toku postępowania podatkowego mającego na celu już weryfikację i rewizję jej rozliczenia. Obowiązek informowania i wsparcia jest realizowany również przez działania kierowane do ogółu adresatów prawa podatkowego, a nie tylko do zindywidualizowanego zobowiązanego.

Podobna zasada została sformułowana w art. 22 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej „Wnioski o udzielenie informacji”[88] (por. także art. 10 ust. 3)[89]. Do standardu „przekazywania podatnikom informacji i wytycznych” obszernie i szczegółowo odnoszą się

---

[85] Trud i ryzyka związane z techniką samoobliczenia dostrzega Trybunał Konstytucyjny – por. m.in. wyrok z dnia 12 września 2005 r., SK 13/05; postanowienie z dnia 14 lipca 2004 r., SK 16/02; wyrok z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09; wyrok z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12. Por. także m.in. B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 40; A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 23; R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 43.

[86] Por. także zasadę pomocniczości (właściwie: zasadę pomocy) organów podatkowych (w:) Ministerstwo Gospodarki, Nowa Ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 9, oraz tytuł III rozdział I dział 6 Wzór Kodeksu Podatkowego CIAT. Por. także liczne rozwiązania przyjmowane przez administracje podatkowe w dążeniu do tego, aby „uczynić łatwym przestrzeganie prawa (a trudnym jego nieprzestrzeganie)” [„make it easy to comply (and difficult not to)”] przedstawione (w:) Right from the Start: Influencing the Compliance Behaviour for Small and Medium Enterprises, Forum on Tax Administration, OECD 2012, http://www.oecd.org/site/ctpfta/49428016.pdf.

[87] Zasada ta ma także bogatszą treść i szerszy zasad od ustanowionej w art. 9 k.p.a.: „Organy administracji publicznej są obowiązane do należytego i wyczerpującego informowania stron o okolicznościach faktycznych i prawnych, które mogą mieć wpływ na ustalenie ich praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania administracyjnego. Organy czuwają nad tym, aby strony i inne osoby uczestniczące w postępowaniu nie poniosły szkody z powodu nieznajomości prawa, i w tym celu udzielają im niezbędnych wyjaśnień i wskazówek”.

[88] Por. zwłaszcza art. 22 ust. 1: „Urzędnik odpowiedzialny za daną sprawę udostępni jednostkom żądane przez nie informacje. Jeśli zajdzie taka potrzeba, urzędnik udzieli w zakresie swoich kompetencji porady co do wszczęcia postępowania administracyjnego. Urzędnik dba o to, aby przekazana informacja była jasna i zrozumiała”.

[89] „W razie potrzeby urzędnik służy jednostce poradą dotyczącą możliwego sposobu postępowania w sprawie wchodzącej w zakres jego działania oraz dotyczącą pożądanego sposobu rozstrzygnięcia sprawy”.

pkt 3.2.1, 3.2.4 i 3.2.5, a także 3.31 Kodeksu podatnika Unii Europejskiej oraz art. 10 Modelu karty podatnika „Wsparcie podatnika" (*Taxpayer assistance*) zawierające szereg szczegółowych wskazań dotyczących zakresu oraz form wsparcia (por. także art. 2 „Rulings and interpretation" dotyczący interpretacji podatkowych).

Zobowiązanie administracji podatkowej do należytego informowania podatników ma swoje miejsce w wielu kartach praw podatników, m.in. w Irlandii[90], Kanadzie[91] czy USA[92]. Australijska „Taxpayers' Charter. What you need to know" („Karta podatników. Co powinieneś wiedzieć") głosi: „Pomożemy Ci postępować właściwie. Naszym celem jest dostarczanie ścisłej, spójnej i jasnej informacji, aby pomóc Ci zrozumieć Twoje prawa i uprawnienia oraz wywiązywać się z Twoich obowiązków. Nasza informacja obejmuje ogólne publikacje dotyczące stosowania prawa i porady udzielane Ci indywidualnie dotyczące tego, w jaki sposób prawo ma zastosowanie do okoliczności w Twojej sprawie. Jeżeli uważasz, że nasza ogólna publikacja nie odpowiada w pełni okolicznościom Twojej sprawy lub jeżeli nie jesteś pewien, w jaki sposób stosuje się do Ciebie, skontaktuj się z nami, a my pomożemy Ci ustalić, co najlepiej odpowiada Twoim potrzebom. (…) Jeżeli postępujesz zgodnie z udzieloną przez nas informacją, która okazuje się niepoprawna lub jeżeli jest ona myląca, w czego następstwie popełniłeś błąd, weźmiemy to pod uwagę, określając, jakie działanie powinieneś lub powinniśmy podjąć"[93].

Z omawianą zasadą zbieżna jest także treść dokumentu programowego „Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020"[94]. „Wsparcie podatnika i

---

[90] „Customer service charter" („Karta obsługi klienta", http://www.revenue.ie/en/corporate/information-about-revenue/customer-service/customer-charter/index.aspx): „You can expect to be given the necessary information and all reasonable assistance to enable you to clearly understand and meet your tax and customs obligations and to claim your entitlements and tax credits".

[91] „Taxpayers Bill of Rights" ("Deklaracja praw podatnika", https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/taxpayer-bill-rights.html): "You have the right to complete, accurate, clear, and timely information. You can expect us to provide you with complete, accurate, and timely information in plain language explaining the laws and policies that apply to your situation".

[92] „Taxpayer Bill of Rights" („Deklaracja praw podatników", https://www.irs.gov/taxpayer-bill-of-rights): "The Right to Be Informed. Taxpayers have the right to know what they need to do to comply with the tax laws. They are entitled to clear explanations of the laws and IRS procedures in all tax forms, instructions, publications, notices, and correspondence. They have the right to be informed of IRS decisions about their tax accounts and to receive clear explanations of the outcomes".

[93] Zob. https://www.ato.gov.au/About-ATO/About-us/In-detail/Taxpayers-charter/. Por. także art. 34 ust. 1 lit. a hiszpańskiej ustawy 58/2003 z dnia 17 grudnia – Ordynacja podatkowa, BOE-A-2003-23186: „Podmioty zobowiązane posiadają, między innymi, następujące prawa: a) Prawo do bycia informowanym oraz do pomocy ze strony organów podatkowych w wykonaniu swoich praw i wywiązaniu się ze swoich zobowiązań".

[94] Stanowiącym załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020 (Dz.Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 144).

przedsiębiorcy w wypełnianiu obowiązków podatkowych i celnych" stanowi jeden z kierunków działania Krajowej Administracji Skarbowej. W dokumencie wskazano, że „Nowoczesna administracja skarbowa ma zapewniać przyjazną obsługę oraz wsparcie podatnika i przedsiębiorcy w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych i celnych (…) Ważne jest również to, aby dzięki partnerskiej współpracy urzędników skarbowych i ich klientów liczba sumiennych i uczciwych podatników i przedsiębiorców stale rosła, a KAS zapewniała im właściwą pomoc w wypełnianiu obowiązków". Zapowiedziano również, że „Działania KAS będą nakierowane na wspieranie dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych i celnych. Należy wspierać te grupy podatników, których dotyczą częste zmiany prawa podatkowego lub celnego oraz identyfikować grupy, które mają trudności w interpretacji prawa, co w konsekwencji może prowadzić do nieświadomego popełniania błędów. Grupy te należy wspomagać, oferując jednolitą i pełną informację za pośrednictwem wszystkich dostępnych kanałów komunikacji (np. telefon, forma pisemna, kanały elektroniczne) oraz kierując do nich ofertę w zakresie edukacji podatkowej i celnej. Dzięki poprawie świadomości prawnopodatkowej będzie możliwy skuteczniejszy pobór podatków i cła" (s. 8-9).

Zasada współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi

Zasada ta nakazuje zobowiązanym współdziałać z organami podatkowymi (**art. 17** projektu). Organy podatkowe mają obowiązek ułatwiania zobowiązanym wywiązywania się z obowiązków podatkowych i korzystania z praw, lecz zarazem zobowiązani powinni w wykonywaniu swoich obowiązków współdziałać z organami podatkowymi.

Powinność współdziałania rozciąga się na to tylko, co wynika z przepisów prawa podatkowego. Ustanowienie tej zasady ma z jednej strony zapewniać dobrą partnerską współpracę między organem podatkowym a zobowiązanym, zorientowaną na zapewnienie zgodności rozliczenia podatkowego z prawem, a z drugiej zapobiegać nadmiernym, gdyż z punktu widzenia prawa niezasadnym, żądaniom organów podatkowych. Zasada, zgodnie z którą podatnicy są zobowiązani do dostarczenia wszelkiego rodzaju potrzebnych dowodów oraz do współpracy z organami podatkowymi przez przedstawianie znanych im faktów w sposób kompletny i zgodny z prawem, jest powszechnie stosowana w wielu ustawodawstwach zagranicznych.

Podobne tropy można odnaleźć m.in. w zasadzie prywatności proponowanej w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej (pkt 3.1.8)[95], a także w szeregu postanowień Modelu karty

[95] „Podatnicy mogą oczekiwać, że: administracje podatkowe będą zabiegać o uzyskanie jedynie tych informacji, które objęte są zakresem ich kompetencji; administracje podatkowe będą udzielały pozwolenia tylko tym pracownikom administracji, którzy są upoważnieni do posiadania dostępu do tych informacji. Administracje

podatnika (m.in. w art. 8 ust. 1 dotyczącym współdziałania w toku kontroli podatkowej). Administracje podatkowe oczekują od podatników m.in. „prawdziwych, kompletnych i rzetelnych informacji w przypadku gdy zostaną do tego wezwani na podstawie przepisów prawa" oraz „spontanicznego i niezwłocznego informowania administracji podatkowych o zmianie istotnych okoliczności, które mogą wpłynąć na ich obowiązki podatkowe" (zob. zasadę domniemania uczciwości w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej, pkt 3.1.3). Obowiązek współdziałania został wskazany także w licznych kartach praw podatnika (lub praw i obowiązków), m.in. we Francji, Wielkiej Brytanii czy Irlandii[96]. W australijskiej Karcie Podatników wśród powinności zobowiązanych wskazano m.in. „podawanie poprawnych danych w Twoich deklaracjach podatkowych, oświadczeniach i innych dokumentach"; „podawanie w sposób wyczerpujący faktów i okoliczności w przypadku, gdy zwracasz się o informację" i „odpowiadanie na pytania w sposób pełny, ścisły i uczciwy" Zaznaczono oczekiwanie administracji podatkowej, że podatnik „okaże gotowość do współdziałania".

Zasada rozstrzygania wątpliwości co do treści normy prawnej na korzyść zobowiązanego

Zasada ta, ujęta w **art. 18** projektu, jest w swym znaczeniu tożsama z art. 2a obowiązującej o.p. Jej brzmienie poddano natomiast modyfikacji (poprzez zastąpienie wyrażenia „treść przepisów prawa podatkowego" wyrażeniem „treść normy prawnej") w celu zapewnienia jego spójności z art. 7a § 1 k.p.a. oraz art. 11 ust. 1 Prawa przedsiębiorców. Wprowadzenie tej zasady było od dawna postulatem doktryny prawa podatkowego; przed jej normatywizacją wprost w przepisie o.p. była ona również wywodzona w orzecznictwie sądowym i doktrynie prawa podatkowego z przepisów Konstytucji RP.

Nakaz rozstrzygania wątpliwości prawnych na korzyść podatnika *(in dubio pro tributario),* związany z ochroną praw zobowiązanego z tytułu podatku, został ujęty w uchwalonej w dniu

podatkowe oczekują: spełnienia przez podatników wymogów dostarczania określonych informacji; otwartości i współpracy ze strony podatników, w przypadku gdy sprawy odnoszą się do pełnionych przez nich funkcji".

[96] Francuska La charte du contribuable (Karta podatnika), http://www.lexisnexis.fr/pdf/DO/charte.pdf: m.in. „Si vous faites l'objet d'un contrôle, vous vous comportez de manière responsable avec le vérificateur", „Vous contribuez au bon déroulement des opérations", „Vous assumez vos responsabilités", „Votre participation est positive. Vous nous signalez les erreurs que vous détectez dans votre imposition", "Vous exposez votre situation telle qu'elle est"; brytyjska Your Charter (Twoja Karta), https://www.gov.uk/government/publications/your-charter/your-charter: m.in. „Work with us to get things rights", „Be professional and act with integrity", „Find out what you need to do and keep us informed", „Take reasonable care to avoid mistakes"); irlandzka „Your service charter": „We expect you to provide true and correct information in all your contacts with Revenue and to advise Revenue in a timely manner of developments (such as change of address, commencement or cessation of business) that are relevant to your tax and customs affairs".

5 sierpnia 2015 r. nowelizacji obowiązującej ordynacji podatkowej, zainicjowanej w Kancelarii Prezydenta RP[97].

Za wprowadzeniem zasady *in dubio pro tributario* wypracowanej w doktrynie prawa podatkowego[98], a także w orzecznictwie sądów administracyjnych[99] przemawia fakt, że w państwie demokratycznym zobowiązany (podatnik) nie może ponosić negatywnych konsekwencji nieprecyzyjnego określenia jego obowiązków w ustawie podatkowej[100]. Jeżeli w danej sytuacji, przez wzgląd na brzmienie przepisów prawa podatkowego, możliwe jest różne rozumienie tych przepisów i każda z „wersji" interpretacyjnych jest uzasadniona, istniejącą wątpliwość należy rozstrzygnąć w ten sposób, że przy ocenie konsekwencji prawnych zachowania podatnika przyjmuje się takie rozumienie przepisów, które jest najkorzystniejsze dla podmiotu zobowiązanego z tytułu podatku[101]. W ten sposób nie dochodzi do przerzucenia na niego odpowiedzialności za niedoskonałości regulacji prawnej. Sama zasada staje się zaś zabezpieczeniem uniemożliwiającym przenoszenie na podatnika odpowiedzialności za błędy popełnione przez ustawodawcę[102]. Rozwiewając podnoszone niekiedy wątpliwości co do potrzeby operowania zasadą *in dubio pro tributario*, należy zatem stwierdzić, że nie pozostaje ona w sprzeczności z zasadami wykładni przepisów stosowanymi w prawie podatkowym. Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika będzie bowiem miało miejsce wtedy, gdy wszelkie stosowane metody ustalenia treści normy prawnej nie doprowadzą do jednoznacznego ustalenia jej brzmienia. Dopiero w takiej sytuacji zastosowanie znajdzie zasada *in dubio pro tributario* jako dyrektywa interpretacyjna drugiego stopnia.

---

[97] Ustawa z dnia 5 sierpnia 2015 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1197). Także w projekcie rekomendacji nowej ordynacji podatkowej z dnia 11 kwietnia 2014 r., przygotowanym przez Ministerstwo Gospodarki, zawarto postulat sformułowania zasady *in dubio pro tributario* (por. s. 13 tego dokumentu). Propozycję taką artykułują ponadto Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej oraz Krajowa Izba Doradców Podatkowych (por. s. 1 Stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej i Krajowej Izby Doradców Podatkowych dotyczącego założeń kompleksowej regulacji ustawowej, która zastąpi ordynację podatkową).

[98] Z. Kmieciak, Glosa do wyroku NSA z dnia 18 stycznia 1988 r., III SA 964/87, „Orzecznictwo Sądów Polskich" 1990, nr 5-6, poz. 251. Por. także B. Brzeziński, Podstawy wykładni prawa podatkowego, Gdańsk 2008, s. 112-113.

[99] Wyrok NSA z dnia 22 lutego 2011 r., II FSK 224/10 oraz wyrok NSA z dnia 2 marca 2010 r., II FSK 35/10. Por. także wyrok WSA w Poznaniu z dnia 20 kwietnia 2010 r., I SA/Po 118/10 oraz wyrok WSA w Poznaniu z dnia 19 kwietnia 2011 r., I SA/Po 193/11.

[100] Por. A. Mariański, Rozstrzyganie wątpliwości na korzyść podatnika. Zasada prawa podatkowego, Warszawa 2009, s. 234.

[101] Chociaż w nauce prawa istnieją wątpliwości co do formułowania tej zasady – por. Z. Tobor, Interpretacja „na korzyść podatnika" (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2007, s. 136-137 oraz A. Gomułowicz, Złudny mit *in dubio pro tributario* w prawie podatkowym, „Gazeta Prawna" z dnia 2 lutego 2015 r.

[102] Por. także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 grudnia 2002 r., K 43/01, OTK-A 2002, nr 7, poz. 96 oraz wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09, Dz.U. poz. 985.

Przepis ten odnosi się do wątpliwości co do treści norm prawnych. W zakresie ustaleń faktycznych podobną zasadę ustanawia art. 23 § 2 projektu.

Obecnie podobny przepis – choć bardziej szczegółowy i opatrzony wyjątkami – jest zawarty w art. 7a k.p.a. (został wprowadzony z dniem 1 czerwca 2017 r.) jako zasada przyjaznej interpretacji przepisów (*in dubio pro libertate*).

Zasada zaufania, bezstronności i równego traktowania

Zasada ta (**art. 19 § 1** projektu) po części odzwierciedla w swej treści art. 121 § 1 obowiązującej o.p. (poszerzając jednak zasięg tego ostatniego przepisu z postępowania podatkowego na wszelkie działania organów podatkowych), a po części zawiera nowość w postaci obowiązku zachowania bezstronności i równego traktowania zobowiązanych. Inspiracja do takiego uzupełnienia pochodzi z art. 8 § 1 k.p.a. (z zamierzonymi modyfikacjami względem tego ostatniego przepisu)[103].

Obowiązek działania w sposób budzący zaufanie zobowiązanych jest zakotwiczony w zasadzie zaufania, wywiedzionej przez Trybunał Konstytucyjny z art. 2 Konstytucji RP. Chodzi o to, „aby państwo w stosunku do obywatela zachowywało pewne reguły uczciwości”[104], czy też zasady uczciwej gry (*fair play*). Z. Kmieciak (za J. Łętowskim) w obszarze stosowania prawa administracyjnego reguły te wysłowił jako zalecenia moralne, takie jak: „urząd nie kłamie, nie zwodzi, dotrzymuje złożonych przyrzeczeń”[105]. Zasada ujęta w art. 121 § 1 obowiązującej o.p. w orzecznictwie sądowym objawiła swoje normatywne bogactwo. W szczególności zasada wyklucza wykorzystywanie przez organy podatkowe niewiedzy, niedoświadczenia oraz błędu dłużnika podatkowego.

Bezstronność oznacza gotowość do obiektywnego merytorycznego rozpatrzenia sprawy w oparciu o prawem przepisane przesłanki oraz brak związania interesu własnego organu podatkowego (piastuna jego funkcji) z jakimkolwiek z góry określonym sposobem jej rozstrzygnięcia. Bezstronność jest zarazem przeciwieństwem stronniczości – zatem arbitralnego preferowania interesu zobowiązanego lub – zwłaszcza – interesu związku publicznoprawnego (ogółu zobowiązanych), jaki ten posiada w określonym rozstrzygnięciu sprawy.

[103] Przepis art. 8 § 1 k.p.a. (w brzmieniu od 1 czerwca 2017 r.) zobowiązuje organy podatkowe do prowadzenia postępowania „w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kierując się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania”.

[104] J. Oniszczuk, Konstytucja Rzeczypospolitej Polskiej w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Kraków 2000, s. 47.

[105] Z. Kmieciak, Ogólne zasady prawa i postępowania administracyjnego, Warszawa 2000, s. 68.

Zgodnie z art. 4 „Zasada bezstronności" Kodeksu Dobrej Administracji „Władze publiczne powinny działać zgodnie z zasadą bezstronności", „Powinny one działać obiektywnie, mając na względzie jedynie istotne sprawy", „Nie powinny one działać w sposób stronniczy" i „Powinny one zapewniać, by ich urzędnicy publiczni wykonywali swe obowiązki w sposób bezstronny, bez względu na ich osobiste przekonania i interesy". Bezstronność została także ujęta w art. 8 Europejskiego Kodeksu Dobrych Praktyk Administracyjnych („Zasada bezstronności i niezależności")[106]. W Kodeksie podatnika Unii Europejskiej „Bezstronność i niezależność" (3.1.6) wskazano, iż „Podatnicy mogą oczekiwać, że: administracje podatkowe będą wykonywały swoje funkcje w sposób neutralny i wolny od jakichkolwiek niewłaściwych wpływów. Administracje podatkowe oczekują: od podatników poszanowania ich bezstronności i niezależności oraz zaniechania dążenia do wywarcia wpływu na ich postanowienia lub nieprawidłowe prowadzenie spraw podatników". Zgodnie z art. 21 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego „Organy administracji publicznej i pracownicy ich urzędów są obowiązani kierować się we wszystkich swych działaniach bezstronnością i zasadami etyki". Z kolei równe traktowanie oznacza takie samo (podobne) traktowanie osób znajdujących się w takiej samej (podobnej) sytuacji faktycznej i prawnej. Ważne są oba wymiary tego wymogu prawnego: synchroniczny (równość traktowania należy zachować wobec zobowiązanych znajdujących się w podobnym położeniu w danym czasie) i diachroniczny (równość traktowania należy zachować wobec zobowiązanych znajdujących się w podobnym położeniu w różnych momentach w czasie, przy założeniu tożsamości stanu prawnego).

„Zasada równości" występuje w art. 3 Kodeksu Dobrej Administracji, gdzie wskazano, że „Władze publiczne będą działać zgodnie z zasadą równości" i „Powinny one traktować osoby prywatne, które znajdują się w takiej samej sytuacji, w taki sam sposób. Nie powinny one stosować dyskryminacji pomiędzy osobami prywatnymi na podstawach takich, jak płeć, pochodzenie etniczne, przekonania religijne bądź inne. Wszelka odmienność traktowania powinna być obiektywnie usprawiedliwiona". „Zasada niedyskryminowania" (zasada równego traktowania i zakaz dyskryminacji) została ujęta także w art. 5 Europejskiego Kodeksu Dobrych Praktyk Administracyjnych (pkt 3.1.2), „Zasada niedyskryminacji i równości podatników" w

[106] „1. Urzędnik działa bezstronnie i niezależnie. Urzędnik powstrzyma się od wszelkich arbitralnych działań, które mogą mieć negatywny wpływ na sytuację jednostek, oraz od wszelkich form ich

faworyzowania, bez względu na motywy takiego postępowania.

2. Na postępowanie urzędników nie będzie miał wpływu, w żadnym czasie, interes osobisty, rodzinny lub narodowy, ani też nie będzie wpływać presja polityczna. Urzędnik nie będzie uczestniczył w podejmowaniu decyzji, w której on lub bliski członek jego rodziny miałby interes finansowy".

Kodeksie podatników Unii Europejskiej (pkt 3.1.2)[107]. Również stosownie do art. 5 ust. 6 Modelu karty podatnika „ustaw podatkowych nie stosuje się w sposób dyskryminacyjny", natomiast w art. 23 „Równość podatników" wskazano, że „wszyscy podatnicy są równi wobec prawa". Zgodnie z art. 18 ust. 1 pkt 1-2 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego organ administracji publicznej ma obowiązek m.in. „równego traktowania wszystkich podmiotów będących w takiej samej sytuacji prawnej i faktycznej w jednej sprawie" oraz „równego traktowania wszystkich podmiotów biorących udział w odrębnych sprawach, jeżeli są podobne pod względem stanu prawnego i faktycznego".

W niektórych porządkach prawnych do rangi zasady ogólnej postępowania wyniesiono zasadę, aby w toku postępowania organy unikały powstawania jakichkolwiek nieuzasadnionych różnic przy wydawaniu rozstrzygnięć w takich samych sprawach (np. Słowacja). Pokrewnej treści zobowiązania można znaleźć w kartach praw podatnika, m.in. w Wielkiej Brytanii[108] i Francji[109].

Zasada domniemania uczciwości zobowiązanego

Zasada ta, ujęta w **art. 19 § 2**, stanowi, że organy podatkowe kierują się w swoich działaniach zasadą zaufania do zobowiązanego, zakładając, że działa on uczciwie i zgodnie z prawem.

Domniemanie jest podstawowym założeniem kształtującym nastawienie organów podatkowych do zobowiązanych – stanowi niejako „myśl przewodnią", która powinna przyświecać ogółowi relacji między nimi. Jak bowiem wskazano w literaturze, są dwie możliwe postawy organów podatkowych wobec zobowiązanych, a konsekwencji dwa „klimaty interakcji" między organami podatkowymi a zobowiązanymi:

- „postawa <policjanci i złodzieje> [*cops against robbers approach*] oparta na założeniu, że podatnicy [zobowiązani] nie są gotowi płacić tego, co jest od nich słusznie należne, i czynią starania, aby uniknąć podatków w każdym przypadku, gdy to możliwe – zgodnie z prawem lub niezgodnie z nim, gdy się to opłaca";
- „postawa <usługi świadczonej na rzecz klienta> [*service for clients approach*], która zakłada, że podatnicy [zobowiązani] są obywatelami skłonnymi do współpracy, którzy – o ile

[107] „Podatnicy mogą oczekiwać, że: działania administracji podatkowych będą zgodne z zasadą niedyskryminacji i będą promować równe traktowanie wobec prawa; administracje podatkowe zapewnią wszystkim podatnikom dostęp do informacji i usług, w zależności od ich potrzeb".

[108] Por. Your Charter: „We'll treat you even-handedly, with courtesy and respect".

[109] Por. La charte du contribuable: „Nous appliquons les textes fiscaux avec discernement et apprécions les situations avec impartialité, réalisme et cohérence".

rozumieją przepisy prawa podatkowego, a przepisy i procedury podatkowe postrzegają jako słuszne – pragną postępować zgodnie z prawem”[110].

Zasada domniemania uczciwości zobowiązanego prawnie zobowiązuje organy podatkowe do przyjmowania tej drugiej postawy.

Podobnej treści „domniemanie uczciwości” zawarto w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej (pkt 3.1.3), zgodnie z którym „Podatnicy mogą oczekiwać, że: zostaną uznani za uczciwych, o ile nie istnieje wyraźny powód, aby uważać inaczej, mimo że administracje podatkowe mogą sprawdzić sytuację podatkową podatnika, przeprowadzić weryfikację lub przystąpić do kontroli”. Również zgodnie z art. 5 ust. 1 Modelu karty podatnika „w braku dowodu przeciwnego domniemywa się, że podatnik jest uczciwy i prawdomówny”.

Podobna zasada – charakteryzowana jako prawo podatnika, a jednocześnie zobowiązanie administracji podatkowej – występuje w wielu kartach praw podatnika, np. w Wielkiej Brytanii[111], Francji[112], Irlandii[113], czy Australii. Warto przytoczyć wymowny passus z australijskiego dokumentu „Taxpayers’ Charter. What you need to know” (Karta Podatników. Co powinieneś wiedzieć): „Możesz od nas oczekiwać, że: (…) będziemy traktować Cię jako uczciwego, chyba że działasz przeciwnie. Zakładamy, że mówisz nam prawdę i że informacje, jakich nam udzielasz, są kompletne i ścisłe, chyba że mamy powód, aby sądzić, że jest przeciwnie. (…) Uznajemy, że ludzie czasem popełniają błędy. Rozróżniamy między błędami a celowymi działaniami. Jeśli popełniłeś błąd, dajemy Ci sposobność do złożenia wyjaśnień. Słuchamy Cię i bierzemy Twoje wyjaśnienia pod uwagę”.

Zasada uzasadnionych oczekiwań

Zasadę tę formułuje **art. 20** projektu, który konkretyzuje konstytucyjną zasadę pewności prawa, wskazując, że organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Zasada ta oznacza możliwość przewidywania działań organów podatkowych. Przewidywalność działań organów państwa gwarantuje zaufanie do prawodawcy i do stanowionego przez niego prawa oraz zaufanie do podmiotów stosujących prawo. Z drugiej wszakże strony bezpieczeństwo prawne

[110] E. Kirchler, E. Hoelzl, Modelling Taxpayers’ Behaviour as a Function of Interaction between Tax Authorities and Taxpayers (w:) H. Elffers, P. Verboon, W. Huisman, Managing and Maintaining Compliance, Hague 2006, s. 4.

[111] Zob. Your Charter: „We’ll presume that you’re telling us the truth, unless we have good reason to think otherwise”.

[112] Zob. „La charte du contribuable”: „Votre bonne foi est présumée”.

[113] Zob. „Customer Service Charter”: “You can expect to be treated as honest in your dealings with Revenue unless there is clear reason to believe otherwise and subject to Revenue's responsibility for ensuring compliance with tax and customs law”.

jednostki może niekiedy pozostawać w kolizji z innymi wartościami, których realizacja wymaga wprowadzenia zmian do systemu prawnego lub wprowadzenia zmian w utrwalonej praktyce interpretacyjnej lub praktyce rozstrzygania spraw. Jednostka ma przy tym prawo oczekiwać, że powyższe zmiany wprowadzane przez władze publiczne nie zmienią sytuacji na jej niekorzyść w sposób arbitralny i całkowicie dowolny. Organy władzy publicznej nie mogą w sposób dowolny kształtować treści obowiązujących norm oraz praktyki ich stosowania, traktując to jako instrument osiągania różnych celów, które dowolnie sobie wyznaczają.[114] Dlatego też art. 20 projektu przesądza, że wszelkie odstępstwa organu władzy publicznej od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym muszą mieć swoją „uzasadnioną przyczynę", tj. np., gdy dotychczasowa praktyka okaże się sprzeczna z prawem (orzeczenie TK) albo gdy ważniejszy będzie istotny interes publiczny lub społeczny. Organ będzie związany jedynie praktyką, której można będzie przypisać przymiot utrwalonej. Na przykład z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości UE można wywieść, że przymiot „utrwalonej" będzie miała taka praktyka, która będzie w stanie „wzbudzić w świadomości ostrożnego i należycie poinformowanego podmiotu racjonalne (uprawnione) oczekiwania, że organ rozstrzygnie sprawę w określony sposób" (por. wyrok TSUE w sprawie Salomie i Oltean, C-183/14; wyrok TSUE w sprawie Elmeka, C-181/04 do C-183/04).

Zasada proporcjonalności

Zasada ta, ujęta w **art. 21** projektu, jest tożsama z zakazem nadmiernej ingerencji w sferę praw i wolności jednostki (zobowiązanego). Przepis artykułuje trzy klasyczne warunki proporcjonalności działań skutkujących nałożeniem na zobowiązanego obowiązków lub ograniczeniem jego praw[115]. Są to warunki (kryteria, testy) adekwatności, niezbędności i proporcjonalności *sensu stricto* (zakładającej ważenie przeciwstawnych interesów i wartości). Korzystając ze swoich uprawnień oraz stosując środki prawne wobec podatników i innych uczestników postępowania, organ podatkowy nie powinien wykraczać poza to, co niezbędne dla osiągnięcia celów ustawowych. Wybierając pomiędzy uprawnieniami czy środkami prawnymi, organ podatkowy powinien dokonać wyboru najbardziej korzystnego dla podatnika, jeśli umożliwi to osiągnięcie celu ustawowego. W zakresie spraw, w których mogą działać w

[114] Por. wyrok TK z dnia 15 października 2008 r. w sprawie P 32/06, OTK Z. U. 2008, nr 8A, poz. 138, pkt III.3 uzasadnienia.

[115] Na temat proporcjonalności zob. m.in. A. Barak, Proportionality. Constitutional rights and their limitations, Cambridge 2013; R. Alexy, Teoria praw podstawowych, Warszawa 2010; D. Kijowski, Zasada adekwatności w prawie administracyjnym, „Państwo i Prawo" 1990, nr 4; P. Mikuła, Zasada proporcjonalności w orzecznictwie TSUE dotyczącym podatku od wartości dodanej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2014, nr 2.

ramach uprawnień dyskrecjonalnych, organy podatkowe powinny dokonywać rozstrzygnięć zgodnych z celem, dla którego te uprawnienia dyskrecjonalne zostały im przyznane oraz w granicach tych uprawnień wyznaczonych przez prawo[116].

Zasada proporcjonalności ma zakotwiczenie w Konstytucji RP (w art. 31 ust. 3 oraz art. 2)[117]. Stanowi także zasadę prawa Unii Europejskiej jako jedna z zasad uniwersalnych w systemach państw członkowskich, wywodzona ze wspólnej dla państw członkowskich zasady praworządności[118]. Współcześnie jest powszechnie przyjmowana w porządkach prawnych wielu państw. Wymaga ona w szczególności, by wszystkie podejmowane w postępowaniu czynności były związane z przedmiotem tego postępowania. Oznacza to, że organ podatkowy nie jest uprawniony do gromadzenia informacji, które nie mają związku z postępowaniem[119]. Waga tej zasady i jej praktyczna owocność w coraz większym stopniu jest dostrzegana w polskiej literaturze także w kontekście prawa podatkowego[120].

Zasada proporcjonalności została wspomniana, jakkolwiek lakonicznie, w art. 8 § 1 k.p.a. (w brzmieniu obowiązującym od 1 czerwca 2017 r.). „Zasada proporcjonalności" znalazła swoje miejsce również w art. 5 Kodeksu dobrej administracji – wskazującym, że „Władze publiczne powinny działać zgodnie z zasadą proporcjonalności" i „Powinny one nakładać środki godzące w prawa lub interesy osób prywatnych jedynie tam, gdzie jest konieczne oraz w zakresie wymaganym dla osiągnięcia realizowanego celu" oraz „Wykonując swe kompetencje dyskrecjonalne, powinny one utrzymywać właściwą równowagę między jakimikolwiek szkodliwymi skutkami, jakie ich dyskrecjonalna kompetencja ma dla praw lub interesów osób prywatnych, a celami, które one realizują. Żadne podejmowanie przez nie środki nie mogą być

---

[116] D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych, Warszawa 2015, s. 366.

[117] Zob. w szczególności J. Zakolska, Zasada proporcjonalności w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2008; K. Wójtowicz: Zasada proporcjonalności jako warunek konstytucyjności norm (w:) Księga XX-lecia orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego, Warszawa 2006; K. Wojtyczek, Granice ingerencji ustawodawczej w sferę praw człowieka w Konstytucji RP, Kraków 1999, s. 136–167.

[118] Por. także art. 5 ust. 4 Traktatu o Unii Europejskiej: „Zgodnie z zasadą proporcjonalności zakres i forma działania Unii nie wykraczają poza to, co jest konieczne do osiągnięcia celów Traktatów. Instytucje Unii stosują zasadę proporcjonalności zgodnie z Protokołem w sprawie stosowania zasad pomocniczości i proporcjonalności". Por. A. Wróbel, Stosowanie prawa Unii Europejskiej przez sądy, t. I, Warszawa 2010, s. 202-203; J. Maliszewska-Nienartowicz, Zasada proporcjonalności w prawie Wspólnot Europejskich, Toruń 2007; P. Mikuła, Zasada proporcjonalności…, *op.cit*.

[119] T. Albin, M. Herm, I. Klauson, E. Uustalu (w:) M. Lang, P. Pistone, J. Schuch, C. Staringer (red.), Procedural Rules in Tax Law in the Context of European Union and Domestic Law, Alphen aan den Rijn 2010, s. 196.

[120] Zob. np. L. Etel, P. Pietrasz, Uwagi w przedmiocie konstytucyjności art. 89 ust. 16 ustawy o podatku akcyzowym, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 10; P. Mikuła, Zasada proporcjonalności…, *op.cit*.

ekscesywne". Wyraża ją także art. 6 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej[121].

Zgodnie z art. 18 ust. 3 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego „Wszelkie działania organów administracji publicznej powinny być współmierne do obranego celu. W szczególności, ograniczenie praw jednostki lub nakładanie na nią obowiązków jest dopuszczalne tylko wtedy i tylko w takim zakresie, w jakim ograniczenia te lub obowiązki służyć będą do osiągnięcia wynikającego z ustawy celu prowadzonych działań, gdy będą do tego niezbędne i gdy będą stanowiły dla ich adresata uciążliwość proporcjonalną względem doniosłości społecznej tego celu".

Zasada celowości i efektywności

Przepis **art. 22 § 1** projektu wymaga, by organy podatkowe działały w sposób celowy i efektywny. Wynikająca z niego norma prawna nie powiela treści art. 21 – nie dotyczy bowiem przypadków, w których zostają ograniczone prawa zobowiązanego lub zostają nałożone na niego obowiązki, lecz kształtują ogólny obowiązek działania przez organ podatkowy w sposób celowy, tj. umożliwiający osiągnięcie założonego celu ustawowego oraz efektywny, tj. umożliwiający jego osiągnięcie przy możliwie najmniejszych nakładach[122]. Zasada ta oznacza, że działania organów nie powinny powodować nieuzasadnionych kosztów dla żadnej ze stron postępowania. Ma to również znaczenie, jeśli chodzi o zakres gromadzonych na potrzeby administracji danych, a jest przyjętym standardem także w innych porządkach prawnych, np. w Czechach.

Zasada pragmatyzmu

Zasada ta (**art. 22 § 2** projektu) umożliwia organom podatkowym odstąpienie od dokonania wymaganej przez przepis prawa podatkowego czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem, że nie

[121] „W toku podejmowania decyzji urzędnik zapewni, że przyjęte działania pozostaną proporcjonalne do obranego celu. Urzędnik będzie w szczególności unikać ograniczania praw obywateli lub nakładania na nich obciążeń, jeżeli ograniczenia te lub obciążenia byłyby niewspółmierne do celu prowadzonych działań.

2. W toku podejmowania decyzji urzędnik zwróci uwagę na sprawiedliwe wyważanie praw osób prywatnych i ogólnego interesu publicznego".

[122] Kryteria celowości i efektywności działania były proponowane przez ekspertów pracujących nad reformą k.p.a.; ostatecznie nie zostały jednak znormatywizowane w nowelizacji k.p.a. Por. raport zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym, Warszawa, czerwiec 2016 r., rozdział 4 „Zasady ogólne postępowania administracyjnego (art. 8, 8a, 13–16 k.p.a.)", http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspercki-kpa.php; dalej: raport ekspercki k.p.a. Raport jest rezultatem prac powołanego decyzją Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego nr 8 z dnia 10 października 2012 r. zespołu do opracowania koncepcji modyfikacji postępowania administracyjnego.

ogranicza to praw zobowiązanego i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków. Jest to w istocie zasada oportunizmu, uwalniająca organy podatkowe od obowiązku podejmowania działań nieracjonalnych ekonomicznie; konotacja negatywna wyrazu „oportunizm" każe użyć alternatywnego określenia. Zasada ta uwalnia organy podatkowe od obowiązku podejmowania działań nieracjonalnych ekonomicznie. Nie godząc w prawa zobowiązanego z tytułu podatku, pozwala administracji powstrzymać się od czynności, która jest niecelowa z przyczyn ekonomicznych – na przykład nie przyczynia się do ustalenia stanu faktycznego korzystnego dla podmiotu zobowiązanego, a jednocześnie skutkuje ponoszeniem przez państwo niepotrzebnych kosztów wymiaru podatku.
Zasada pragmatyzmu nie pokrywa się z zasadą proporcjonalności (wręcz jest z nią zakresowo rozłączna). Dotyczy bowiem – w odróżnieniu od tej ostatniej – czynności, które nie ograniczają praw zobowiązanego i nie prowadzą do nałożenia na niego obowiązków. Jest ona zarazem swoistym uszczegółowieniem czy też ważnym aspektem zasady celowości i efektywności (dlatego obie zostały umieszczone w jednym artykule projektu).

Zasada prawdy obiektywnej
Zasada ta odzwierciedla art. 122 obowiązującej o.p. – z kilkoma znaczącymi modyfikacjami. W porównaniu z przepisem obecnie obowiązującym w **art. 23 § 1** projektu przewidziano podejmowanie „niezbędnych działań", a nie „wszelkich niezbędnych działań" z uwagi na jednoczesną propozycję wprowadzenia zasad pragmatyzmu oraz ugodowego załatwiania spraw, które uwalniają organ podatkowy od obowiązku maksymalizacji intensywności i zakresu własnych działań bez baczenia na ich koszty i rezultaty możliwe do osiągnięcia za ich pomocą. Mowa także ogólnie o „załatwieniu sprawy", a nie jej załatwieniu „w postępowaniu podatkowym", gdyż przepis obejmuje swoim zakresem także procedury inne niż postępowanie. Wreszcie dodano, że sprawa ma być załatwiona „w terminie".
Podobna zasada obowiązuje na gruncie k.p.a. (art. 7); zob. także art. 8 Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej.

Zasada rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego
Zasada ta, wyrażona w **art. 23 § 2** projektu, zobowiązuje organ podatkowy do tego, by w przypadku, gdy po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzygać je na korzyść zobowiązanego. Stanowi ona drugi, tym razem odnoszący się do ustaleń faktycznych, aspekt dyrektywy *in dubio pro tributario*. Ze względu na jej ścisły związek z zasadą prawdy

obiektywnej oraz postępowaniem dowodowym zdecydowano jednak o jej uregulowaniu w tym właśnie miejscu i odrębnie od art. 18.

Niemożliwe do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego mogą wystąpić przykładowo w sytuacji, gdy wskutek upływu czasu lub złożoności rzeczywistości dowody możliwe do przeprowadzenia w sprawie będą zbyt ubogie lub sprzeczne – tak, że nie będzie obiektywnie możliwe poczynienie ustaleń faktycznych opierających się wątpliwościom.

Od zasady tej przewidziano dwa wyjątki dla przypadków, gdy:

- wynik postępowania ma wpływ na interesy innych osób;
- przepisy odrębne wymagają od strony wykazania określonych faktów (**§ 3**).

Przepisy odrębne wprowadzające taki wymóg należą w prawie podatkowych do rzadkości. W doktrynie i orzecznictwie zdyskwalifikowany został bowiem pogląd, że w postępowaniu podatkowym podatnika (zobowiązanego) obciąża ciężar dowodu – że ma on obowiązek przedstawienia dowodów na podnoszone przez siebie tezy i okoliczności. Jako przykład przepisu szczególnego, który kreuje jednak obowiązek wykazania przez stronę określonych faktów, można wskazać art. 25g ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 509, z późn. zm.). Zgodnie z tym przepisem „w toku postępowania podatkowego albo w toku kontroli celno-skarbowej ciężar dowodu w zakresie wykazania przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych stanowiących pokrycie wydatku spoczywa na podatniku" (z zastrzeżeniem przepisów następnych).

Odpowiednikiem tej zasady w k.p.a. jest art. 81a § 1 k.p.a. (obowiązujący od 1 czerwca 2017 r.) w brzmieniu: „Jeżeli przedmiotem postępowania administracyjnego jest nałożenie na stronę obowiązku bądź ograniczenie lub odebranie stronie uprawnienia, a w tym zakresie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, wątpliwości te są rozstrzygane na korzyść strony"; przepis § 2 określa wyjątki od tej zasady. Wcześniej w art. 26 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego proponowano wskazanie, że „Jeżeli w sprawie rozstrzyganej przez organ administracji publicznej pozostają niejasności i wątpliwości co do jej stanu prawnego lub faktycznego, to nie mogą być one traktowane jako okoliczności niekorzystne dla uczestników sprawy".

Zasada szybkości i prostoty załatwiania spraw

Przepis **art. 24** projektu jest odpowiednikiem art. 125 obowiązującej ordynacji. Podobne reguły postępowania zawarto w art. 12 k.p.a. i art. 17 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki

Administracyjnej oraz art. 7 Kodeksu Dobrej Administracji („Zasada podejmowania działania w rozsądnym czasie")[123].

Zasada ograniczonego gromadzenia informacji, dokumentów i innych dowodów

Zasada ta uprawnia organy podatkowe do żądania tylko tych informacji, dokumentów i innych dowodów, do których nie mają dostępu, tj. które nie znajdują się w ich posiadaniu i których organy podatkowe nie mogą pozyskać od innych organów władzy publicznej, a które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy (**art. 25** projektu)[124].

Zasada wyważania interesu zobowiązanego i interesu publicznego

Zasadą jest nakaz wyważania słusznego interesu zobowiązanego i interesu publicznego (**art. 26** projektu). Zasada ta znajdzie zastosowanie w szczególności w przypadku decyzji uznaniowych, w tym w sprawie udzielenia ulgi w spłacie, w sprawie zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zastosowania rygoru natychmiastowej wykonalności itd. Stosowanie prawa podatkowego, w tym wymierzanie zobowiązanemu wysokości należności podatkowych, nie może być uzależnione od wyważania interesu zobowiązanego z interesem publicznym. W istocie jednak w każdej sprawie interesy te w ich wzajemnej relacji pozostają ważne, dlatego choćby, że ich wyważenie jest wymagane dla zastosowania zasady proporcjonalności (por. kryterium trzecie – proporcjonalności *sensu stricto*).

W odniesieniu do decyzji uznaniowych wymóg taki sformułowano w art. 18 ust. 2 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego: „Jeżeli z przepisów prawa wynika, że organ administracji publicznej korzysta przy rozstrzyganiu sprawy z uznania administracyjnego, to powinien ją załatwić zgodnie z żądaniem jednostki, mając na względzie potrzebę wyważania ujawnionych w sprawie racji interesu jednostkowego, grupowego i publicznego oraz cel regulacji prawnej, jak też możliwości faktycznego wykonania żądanego uprawnienia".

Zasada czynnego udziału strony

[123] „Władze publiczne powinny działać i wykonywać swoje obowiązki w rozsądnym czasie".

[124] Wymaga to dobrego współdziałania między organami podatkowymi (organami administracji). Por. art. 7b k.p.a. (obowiązujący od 1 czerwca 2017 r.): „W toku postępowania organy administracji publicznej współdziałają ze sobą w zakresie niezbędnym do dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego i prawnego sprawy, mając na względzie interes społeczny i słuszny interes obywateli oraz sprawność postępowania, przy pomocy środków adekwatnych do charakteru, okoliczności i stopnia złożoności sprawy".

Standardem powszechnie stosowanym w ramach różnych procedur prawnych jest zapewnienie stronie czynnego udziału. Zasada ta (**art. 27** projektu) stanowi odpowiednik art. 123 obowiązującej o.p. – jednak z dość znaczącymi modyfikacjami. Polegają one na uproszczeniu przepisu poprzez rezygnację z precyzowania, w jaki sposób i w jakim stadium procedury realizowana jest ta zasada oraz z określania wyjątku ujętego obecnie w art. 123 § 2. Modyfikacje te służą nadaniu zasadzie niezbędnej ogólności. Taka generalizacja przepisu powoduje również, że zasada przestaje być odnoszona wyłącznie do postępowania podatkowego.

Sposób realizacji prawa czynnego udziału może mieć różny kształt i przejawiać się w prawie do dostarczania dowodów, informacji, prawie do uczestniczenia w poszczególnych czynnościach postępowania dowodowego, wypowiadaniu się w przedmiocie materiału dowodowego przed wydaniem decyzji, czy nawet zapoznawaniu strony przez władze podatkowe ze swoim stanowiskiem i prawie żądania od strony odniesienia się do tych argumentów. Wszelkie szczegóły dotyczące przejawów tej zasady powinny być i są regulowane w przepisach szczegółowych.

Podobna zasada jest uregulowana w art. 10 k.p.a.; wynika również z art. 8 „Zasada partycypacji”[125] i art. 14 „Prawo osób prywatnych do wysłuchania w związku z decyzjami indywidualnymi”[126] Kodeksu Dobrej Administracji, a także art. 16 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej „Prawo wysłuchania i złożenia oświadczeń”[127]. Podobne prawa są także wymieniane w kartach praw podatnika, m.in. we Francji[128].

Zasada przekonywania

Wprawdzie zasada ta jest już znana obowiązującej o.p. (statuuje ją art. 124), to jednak brzmienie przepisu proponowane w **art. 28 § 1** projektu jest odmienne od obecnego. Końcowa

[125] „O ile podjęcie działania nie jest nagląco wymagane, władze publiczne powinny zapewniać osobom prywatnym sposobność uczestnictwa właściwymi środkami w przygotowywaniu i urzeczywistnianiu decyzji administracyjnych, które dotykają ich praw lub interesów”.

[126] „Jeśli władza publiczna zamierza podjąć decyzję indywidualną, która w bezpośredni i szkodliwy sposób dotyka praw osób prywatnych, o ile nie została już im zapewniona sposobność wyrażenia ich poglądów, osoby takie powinny – jeśli nie jest to oczywiście zbędne – dysponować sposobnością wyrażenia ich poglądów w rozsądnym czasie oraz w sposób przewidziany przez prawo krajowe, w razie konieczności z pomocą wybranej przez nie osoby”. Por. także art. 41 ust. 2 lit a)-b) Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

[127] Przepis ten został sformułowany dość obszernie i szczegółowo: „1. W przypadkach dotyczących praw lub interesów jednostek urzędnik zapewni przestrzeganie praw do obrony na każdym etapie postępowania zmierzającego do wydania decyzji.

2. W przypadkach, w których może zostać wydana decyzja dotycząca praw lub interesów jednostki, ma ona prawo przed podjęciem decyzji przedstawić swoje uwagi na piśmie i w razie potrzeby przedstawić ustnie swoje spostrzeżenia”.

[128] Zob. La charte du contribuable: „Vous avez le droit à l'écoute et à la considération”.

jego część przestaje odnosić się do postępowania podatkowego („aby w miarę możliwości doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez stosowania środków przymusu"), a zaczyna do szerszej kategorii obowiązków („dążąc do dobrowolnego wykonania przez niego [tj. zobowiązanego] obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego").

Szczególnym wymogiem wynikającym z zasady przekonywania jest właściwe uzasadnianie decyzji podatkowych.

Podobną zasadę (choć o istotnie węższym zakresie) wyrażono m.in. w art. 11 k.p.a. („Organy administracji publicznej powinny wyjaśniać stronom zasadność przesłanek, którymi kierują się przy załatwieniu sprawy, aby w ten sposób w miarę możności doprowadzić do wykonania przez strony decyzji bez potrzeby stosowania środków przymusu") i art. 18 Europejskiego Kodeksu Dobrej Praktyki Administracyjnej „Obowiązek uzasadnienia decyzji"[129].

Zasada ugodowego załatwiania spraw

Zasada ta stanowi nowo wprowadzane uzupełnienie zasady przekonywania (**art. 28 § 2** projektu). Konsensualne rozwiązywanie sporów podatkowych przynosi wiele korzyści i pozwala realizować wiele wartości istotnych dla prawa i jego użytkowników bez szkody dla praworządności rozstrzygnięć[130].

Ustanowiony w ten sposób przepis wskazuje na powinność organu podatkowego, by zmierzać do załatwienia sprawy w porozumieniu z zobowiązanym, a nie zobowiązuje organu do zawarcia takiego porozumienia. Prawna i faktyczna możność ugodowego załatwienia sprawy, w szczególności przez zawarcie umowy podatkowej, zależy od struktury sytuacji ukształtowanej zarówno przez właściwości i postawy organu podatkowego oraz zobowiązanego, jak i obiektywny (albo postrzegany jako obiektywny) charakter sprawy podatkowej. Przepis art. 28 § 2 projektu zobowiązuje więc organ podatkowy do podjęcia starań ku ugodowemu załatwieniu sprawy (poprzez działania własne obejmujące również gwarantowanie zobowiązanym należytej informacji na temat alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych), nie zobowiązując go zarazem do osiągnięcia określonego ich wyniku, przede wszystkim dlatego, że wynik taki nie jest zawsze pożądany lub osiągalny. Dlatego także w odniesieniu do procedury podatkowej aktualne jest wyjaśnienie zawarte w uzasadnieniu nowelizacji k.p.a. z

[129] Por. także art. 41 ust. 2 lit. c) Karty Praw Podstawowych Unii Europejskiej.

[130] Por. rekomendacja Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r. o alternatywnych środkach rozstrzygania sporów sądowych między władzami administracyjnymi a osobami (stronami) prywatnymi, http://www.coe.int; A. Skóra, Nowe sposoby rozstrzygania sporów (*litigation*) między organami administracji publicznej a osobami prywatnymi w świetle rekomendacji Komitetu Ministrów Rady Europy nr R(2001)9 z dnia 5 września 2001 r., „Gdańskie Studia Prawnicze" 2005, t. XIII.

2017 r., s. 18: „Proponuje się, aby podejmowanie przez organy administracji czynności zmierzających do polubownego rozwiązywania kwestii spornych było aktualne w każdej sprawie, której charakter na to pozwala, i na właściwych do tego etapach postępowania, o ile będzie to zgodne z przepisami prawa".

Także przepis art. 13 k.p.a., w brzmieniu obowiązującym od dnia 1 czerwca 2017 r.[131], ustanawia zasadę polubownego rozstrzygania kwestii spornych[132]. Podobnie, zgodnie z art. 41 ust. 1 i 3 projektu ustawy – Przepisy ogólne prawa administracyjnego, organ administracji publicznej w drodze decyzji administracyjnej albo poprzez podjęcie innego aktu lub czynności władczej uprawniony jest do zawarcia umowy z osobami, których interesów prawnych lub obowiązków sprawa dotyczy, o ile nie stoją temu na przeszkodzie przepisy szczególne. Umowa może służyć także do ustalenia stanu faktycznego lub stanu prawnego w sprawie, jeżeli ustalenie ich na podstawie środków dowodowych w postępowaniu wyjaśniającym, prowadzonym na podstawie mających zastosowanie przepisów o postępowaniu administracyjnym, okazało się niemożliwe albo wymagało poniesienia kosztów niewspółmiernych wobec celu postępowania – umowę taką projekt nazywa układem.

Również zgodnie z Kodeksem podatnika Unii Europejskiej (pkt 3.2.2) podatnicy mogą oczekiwać m.in. tego, że „będą mogli zawrzeć umowę z administracjami podatkowymi dotyczącą ich spraw podatkowych" i „podjęcia, w stosownych przypadkach, dialogu z administracjami podatkowymi".

Zasada ugodowego załatwiania spraw pozostaje w związku z zasadą przekonywania, dlatego że próba konsensualnego załatwienia sprawy zakłada podjęcie przez organ podatkowy istotnego wysiłku informacyjnego i komunikacyjnego: wyartykułowanie i wyjaśnienie uwarunkowań sprawy (takich, jakimi są one w optyce organu). Próba taka, nawet

[131] Zasada ta obowiązywała także wcześniej, odnosiła się jednak wyłącznie do ugody między stronami postępowania administracyjnego o spornych interesach, zawieranej (sporządzanej) przed organem administracji publicznej. Jak mówi o tym uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a. z 2017 r., bieżące sformułowanie zasady „stanowi sygnał istotnego przewartościowania zasady dotychczas obowiązującej (…) Jej istota w proponowanym brzmieniu sprowadza się do dążenia do polubownego rozwiązywania wszystkich kwestii spornych w toku postępowania, a także ustalania w ten sposób praw i obowiązków stron".

[132] „§ 1. Organy administracji publicznej w sprawach, których charakter na to pozwala, dążą do polubownego rozstrzygania kwestii spornych oraz ustalania praw i obowiązków będących przedmiotem postępowania w należących do ich właściwości sprawach, w szczególności przez podejmowanie czynności:

1) skłaniających strony do zawarcia ugody w sprawach, w których uczestniczą strony o spornych interesach;

2) niezbędnych do przeprowadzenia mediacji.

§ 2. Organy administracji publicznej podejmują wszystkie uzasadnione na danym etapie postępowania czynności umożliwiające przeprowadzenie mediacji lub zawarcie ugody, a w szczególności udzielają wyjaśnień o możliwościach i korzyściach polubownego załatwienia sprawy".

nieuwieńczona powodzeniem, pozostawia zobowiązanego w sytuacji pogłębionej wiedzy na temat prawnych i faktycznych przesłanek przyszłego rozstrzygnięcia organu.
Oczywistym wyrazem zasady ugodowego załatwiania spraw są przepisy zawarte w rozdziałach 10 i 11 działu III dotyczące umowy podatkowej oraz mediacji. Istotne elementy konsensualne są obecne także w procedurach szczególnych: konsultacji skutków podatkowych transakcji (rozdział 3 działu IV) oraz uprzednich porozumień cenowych.

Zasada pisemności

Zauważyć należy, że projekt w **art. 29** reguluje zasadę pisemności, zgodnie z którą sprawy podatkowe załatwiane są pisemnie, w tym również w postaci elektronicznej, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Zrezygnowano ze sformułowania funkcjonującego w obowiązującym art. 126 o.p., zgodnie z którym sprawy załatwiane są w formie pisemnej. Zauważyć bowiem należy, że zgodnie z art. 73 § 1 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. – Kodeks cywilny (Dz. U. z 2017 r., poz. 459 z późn. zm.), jeżeli ustawa zastrzega dla czynności prawnej formę pisemną, dokumentową albo elektroniczną, czynność dokonana bez zachowania zastrzeżonej formy jest nieważna tylko wtedy, gdy ustawa przewiduje rygor nieważności. W zasadzie pisemności uregulowanej w art. 29 projektu nie chodzi wyłącznie o formę czynności prawnych podejmowanych przez organy podatkowe. Przepis ten ma bowiem znaczenie szersze, chodzi w nim o sposób przekazania informacji za pomocą pisma, czyli tekstem składającym się między innymi z liter, cyfr i innych znaków specjalnych. Natomiast taka informacja może mieć postać papierową lub elektroniczną. Postać wyraża zatem techniczny sposób zapisu informacji.

Zasada jawności wyłącznie dla stron

Zasada ujęta w **art. 30** projektu odpowiada art. 129 obowiązującej o.p.; nowe zastrzeżenie zawarte w końcowej części („chyba że przepis szczególny stanowi inaczej") odnosi się w szczególności do mediatora. Mediacja prowadzona jest w ramach i w trakcie postępowania podatkowego, mediator ma (co do zasady, tj. w razie braku sprzeciwu strony) dostęp do akt sprawy.
Zasada jawności wyłącznie dla stron stanowi istotny aspekt poufności, do której organy podatkowe zobowiązują się wobec podatników (por. np. art. 14 Modelu karty podatnika, a także karty praw podatnika w innych państwach[133]).

[133] Zob. np. francuska La charte du contribuable: „Le secret fiscal est une valeur forte de l'administration"; brytyjska Your Charter: „We'll protect information we obtain, receive or hold about you and only share information about you when the law lets us"; Taxpayer Bill of Rights w USA: „The Right to Confidentiality.

Zasada dwuinstancyjności

Zasada ta, ujęta w **art. 31** projektu, stanowi wprost odpowiednik art. 127 obowiązującej o.p. Podobny przepis zawiera k.p.a. (art. 15), z tym że opatrzony zastrzeżeniem „chyba że przepis szczególny stanowi inaczej". Zastrzeżenie to jest zbędne, ponieważ nawet niedewolutywny środek zaskarżenia (wniosek o ponowne rozpatrzenie sprawy i odwołanie niedewolutywne) nie uchybia zasadzie dwuinstancyjności – nie stanowi o odstępstwie od niej.

Zasada trwałości decyzji ostatecznych

Zasada ustanowiona w **art. 32** projektu odpowiada art. 128 obowiązującej o.p. (z modyfikacją *in fine*).

Podobny przepis zawiera k.p.a. (art. 15), z tym że w obecnym projekcie zrezygnowano z definiowania prawomocnej decyzji podatkowej. Jest to pojęcie znane doktrynie prawa podatkowego, jednak praktycznie nie na tyle doniosłe, by zachodziła konieczność jego ujęcia w przepisie o randze zasady; pojęcie to (czy też wysławiające je wyrażenie ustawowe) nie występuje także w przepisach o.p. (w odróżnieniu od k.p.a.; por. art. 296 tej ostatniej ustawy).

6. Dokonując zestawienia zasad prawa podatkowego z obecnym katalogiem zasad postępowania podatkowego (choć – jak wskazano powyżej – w praktyce odnoszonym również do materialnego prawa podatkowego), łatwo zauważyć, że w projekcie ordynacji podatkowej lista zasad została znacznie poszerzona. Wynika to z rozwoju prawa podatkowego, jaki nastąpił w ciągu ostatnich dwudziestu lat (od uchwalenia obowiązującej o.p.). W tym czasie ewoluowały stosunki społeczne łączące zobowiązanych (w tym podatników) z organami podatkowymi, powstała zatem potrzeba uwzględnienia tych zmian. Z tego względu w nowej regulacji prawnej zostały wprowadzone zasady usprawniające relacje pomiędzy zobowiązanymi z tytułu podatku oraz administracją podatkową: wymóg wyważania przez organy podatkowe słusznego interesu zobowiązanego oraz interesu publicznego, powinność udzielania zobowiązanemu przez organy podatkowe informacji i wsparcia w samodzielnym, dobrowolnym i prawidłowym wykonywaniu jego praw i obowiązków, zasady proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. Jednocześnie wyraźnie wyartykułowano powinność współdziałania przez zobowiązanych z administracją podatkową

Taxpayers have the right to expect that any information they provide to the IRS will not be disclosed unless authorized by the taxpayer or by law. Taxpayers have the right to expect appropriate action will be taken against employees, return preparers, and others who wrongfully use or disclose taxpayer return information".

w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego oraz ograniczono przysługujące organom podatkowym prawo do pozyskiwania dokumentów i informacji.

Godne odnotowania jest ponadto wprowadzenie regulacji dotyczącej sposobu funkcjonowania administracji podatkowej, m.in. fakt, że do rangi zasady prawa podatkowego podniesiono wymóg działania przez organy podatkowe w sposób celowy i efektywny.

Rozdział 3. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania

1. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r. (ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw, Dz. U. poz. 846). Należy utrzymać ją w systemie prawnym w dotychczasowym kształcie, nie zmieniając zakresu jej zastosowania, a poddając niewielkim korektom tylko niektóre rozwiązania szczegółowe.

Utrzymanie tego rozwiązania w systemie podatkowym jest konieczne zarówno ze względu na potrzebę ochrony dochodów budżetowych, jak i wymogi stawiane państwom członkowskim przez prawo Unii Europejskiej.

W Informacji z dnia 17 kwietnia 2015 r. o wynikach kontroli „Nadzór organów podatkowych i organów kontroli skarbowej nad prawidłowością rozliczeń z budżetem państwa podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego”[134] Najwyższa Izba Kontroli stwierdziła, że brak klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania „…na gruncie obowiązującego prawa stanowi przeszkodę w zapewnieniu szczelności polskiego systemu podatkowego” (s. 15). W wystąpieniu pokontrolnym Prezesa Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z 12 stycznia 2015 r., P/14/013 zaprezentowana została następująca ocena:

„W latach 2008-2013, obniżyła się relacja wpływów z podatku dochodowego od osób prawnych do produktu krajowego brutto: z 2,72% w 2008 r. i 2,29% w 2009 r. do 1,79% w 2013 r. Było to wynikiem pogorszenia warunków prowadzenia działalności gospodarczej i obniżenia rentowności podmiotów gospodarczych. Spadek ten mógł być spowodowany także upowszechnieniem działań mających na celu unikanie lub uchylanie się od opodatkowania”[135].

„Również efektywna stawka podatkowa, liczona jako relacja kwoty podatku należnego do wartości podstawy opodatkowania, dla osób prawnych w 2013 r. była niższa niż w latach poprzednich i wyniosła 17,04%, podczas gdy 17,29% w 2012 r. i 17,37% w 2011 r. Dla podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego stawka ta była niższa i wyniosła 16,26%

[134] https://www.nik.gov.pl/plik/id,8681,vp,10800.pdf

[135] Wystąpienie pokontrolne Prezesa Najwyższej Izby Kontroli po kontroli Ministerstwa Finansów z 12 stycznia 2015 r., P/14/013 źródło: http://www.mf.gov.pl/c/document_library/get_file?uuid=6627246f-40c7-425b-86f4-6524544e9089&groupId=764034, s. 14.

w 2013 r., a 16,87% w 2012 r. i 16,83% w 2011 r. Efektywne oprocentowanie podstawy opodatkowania podmiotów z udziałem kapitału zagranicznego było niższe niż dla pozostałych podatników CIT o:

– 0,83 punktu procentowego w 2011 r.,
– 0,64 punktu procentowego w 2012 r.,
– 1,22 punktu procentowego w 2013 r."[136]

W cytowanym wystąpieniu pokontrolnym skierowanym do Ministerstwa Finansów Najwyższa Izba Kontroli wniosła m.in. o „wdrażanie rozwiązań mających na celu przeciwdziałanie zmniejszaniu się podstawy opodatkowania podatku dochodowego, spójnych z zaleceniami UE i OECD" (s. 32).

Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkowało system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmacniając autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, tak jak dotychczas powinna mieć zastosowanie, jeśli rezultatem działań mających cechy agresywnej optymalizacji podatkowej. W celu zminimalizowania dolegliwości odczuwanej przez adresatów regulacji oraz zapewnienia im poczucia pewności prawa projekt zawiera propozycję utrzymania dotychczasowych rozwiązań w postaci opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej co do planowanych lub podjętych już transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula. Opinie będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Przewidywalność i wyważony sposób stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach zgodnie z projektem ma wzmacniać niezależny od administracji podatkowej opiniodawczy panel ekspercki – Rada do spraw Przeciwdziałania Unikania Opodatkowania.

2. Negatywne zjawisko zwane „unikaniem opodatkowania" (*tax avoidance*) istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie sztucznych, nadmiernie zawiłych konstrukcji prawnych, które przykładowo dzielą gospodarczo jednorodne zdarzenie na etapy, aby wytworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń lub też zawierają elementy wzajemnie się znoszące. Unikaniem opodatkowania są tego rodzaju działania, które nakierowane są na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją ustawodawcy, stojących w sprzeczności z celem i istotą regulacji podatkowych. Unikanie

[136] *Ibidem,* s. 19.

opodatkowania polega w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych" i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej, wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, względnie nawet uzyskania zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku.

Normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu krajów, w tym takich, które mają systemy prawne zbliżone do polskiego. W literaturze, a niekiedy i w tekstach prawnych, norma tego typu występuje pod nazwą *general anti-avoidance rule* lub *general anti-abuse rule*; powszechnie na świecie stosowany jest skrót „GAAR". Istnienie i stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest akceptowane przez orzecznictwo sądowe i doktrynę. Państwa mające regulacje w postaci ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to m.in.: Austria, Niemcy (od 1919 r., nowe brzmienie od 2008 r.), Francja (od 1941 r., istotna modyfikacja w 2008 r.), Portugalia, Szwecja (od 1980 r., uchylono klauzulę w 1993 r., ale już w 1995 r. wprowadzono ją ponownie), Szwajcaria (w różniących się miedzy sobą regulacjach kantonalnych), Słowacja, Słowenia, Węgry (od 2003 r.), Turcja (od 1980 r.), Kanada (od 1988 r., z istotną modyfikacją w 2008 r.), Brazylia (od 2001 r.), Irlandia (od 1989 r.), Australia (od 1936 r.), Nowa Zelandia (od końca XIX w.), RPA (od 1941 r.) Singapur, Tajwan (od 2009 r.), Hong Kong, Chiny (od 2008 r.), Belgia (istotna modyfikacja w 2012 r.), Kolumbia (od 2013 r.), Wielka Brytania (od 2013 r.), Włochy, Grecja. Wprowadzenie klauzuli zazwyczaj było początkowo uznawane za zamach na prawa podatnika i swobodę kształtowania treści umów, jednak po ukształtowaniu się orzecznictwa sądowego i praktyki te obawy zanikały.

W Norwegii, Japonii, Korei Południowej nie ma klasycznej ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, lecz rozwinęło się orzecznictwo sądowe dotyczące ekonomicznej treści transakcji. W Stanach Zjednoczonych stosuje się sądową doktrynę „gospodarczej treści" czynności prawnych, uzupełnioną w ostatnich latach o fragmentaryczną regulację ustawową (trudno ją jednak uznać za w pełni rozwiniętą klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania). Należy dostrzec, że w ostatnich latach w wielu państwach, zapobiegając agresywnemu planowaniu podatkowemu i unikaniu opodatkowania, zmodyfikowano klauzule w celu zwiększenia ich efektywności.

3. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania dwukrotnie była wprowadzana do polskiego porządku prawnego. Po raz pierwszy wprowadzono ją do ordynacji podatkowej z dniem 1 stycznia 2003 r. w następującym brzmieniu:

„Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, pominą skutki podatkowe czynności prawnych, jeżeli udowodnią, że z dokonania

tych czynności nie można było oczekiwać innych istotnych korzyści niż wynikające z obniżenia wysokości zobowiązania podatkowego, zwiększenia straty, podwyższenia nadpłaty lub zwrotu podatku.

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

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

Klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania ponownie wprowadzono do polskiego systemu podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r.

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

w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej". Polska, jak i wszystkie państwa członkowskie, była zobowiązana w terminie 3 lat poinformować KE o środkach podjętych w celu realizacji tego zalecenia.

Tematyki unikania opodatkowania dotyczą rezolucje Parlamentu Europejskiego: z dnia 2 lutego 2012 r. (2011/2271(INI) oraz z dnia 17 kwietnia 2012 r. (2012/2599(RSP) oraz liczne raporty OECD. Rada Unii Europejskiej (ECOFIN w konkluzjach posiedzenia z dnia 14 maja 2013 r.) zaleca przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Rada Unii Europejskiej do Programu Konwergencji zaleca poprawę przestrzegania prawa podatkowego i efektywności poboru podatków.

Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (L.193/1), nakłada na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia do ich systemów podatkowych przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy (pkt 11 preambuły). Regulacje ogólne przeciw unikaniu opodatkowania w świetle dyrektywy powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste *(non-genuine; Missbrauch auf unangemessene Gestaltung)*; we wszystkich pozostałych przypadkach w świetle dyrektywy podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie powinno być uznane za nierzeczywiste, zgodnie z dyrektywą należy brać pod uwagę wszystkie ważne względy ekonomiczne, w tym działalność finansową.

Artykuł 6 dyrektywy określa treść ogólnej normy przeciw unikaniu opodatkowania, którą powinny wprowadzić państwa członkowskie do swoich systemów podatkowych. Brzmi on następująco:

„1. Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część.

2. Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.

3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym.*”*

Normatywny kształt klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, przewidziany w niniejszym projekcie, realizuje kierunkowo wymogi wynikające z powołanej dyrektywy. Zgodnie z art. 11 dyrektywy jej postanowienia – m.in. w zakresie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania - mają być w państwach członkowskich wdrożone z dniem 1 stycznia 2019 r. Zatem dyrektywa jest kluczowym wzorcem normatywnym, do którego należy porównywać obowiązujące w Polsce przepisy.

W tym zakresie uwzględniono szczegółowe rozwiązania wprowadzone z dniem 1 stycznia 2019 r.[137] Jak wynika z treści uzasadnienia projektu główne zmiany nim objęte dotyczą częściowej implementacji dyrektywy Rady 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. *ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego* (ATAD). Tym celom podporządkowano wprowadzone rozwiązania, które mogą wpłynąć na zwiększenie efektu prewencyjnego przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania oraz doprecyzowujących niektóre ich elementy[138].

Tytułem przykładu należy wyjaśnić, że w obowiązującym do 1 stycznia 2019 r. art. 119a § 1 o.p (odpowiednik **art. 33 § 1**) wyjaśniono, jakie działanie stanowi unikanie opodatkowania, wskazując 3 przesłanki, które musza wystąpić łącznie: czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej; sprzeczna w danych okolicznościach z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej; nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeśli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Z kolei art. 6 ust 1 Dyrektywy wynika, że na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym (main) celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa

[137] Ustawa 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 (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193).

[138] Por. uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw; Sejm RP VII kadencji, druk 2860.

podatkowego – są nierzeczywiste, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. W obu przytoczonych regulacjach istotna jest przesłanka celu – art. 6 ust. 1 „głównym (main) celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z.''

Należy uwzględnić, że przepisy dyrektywy ATAD mają charakter regulacji de minimis. Wyznaczają one zatem jedynie ogólny, minimalny poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Z uwagi na funkcjonowanie w ramach UE 28 odrębnych porządków prawnych i specyfikę regulowanej materii uznano, iż państwa członkowskie będą w stanie lepiej określić szczegółowe elementy tych przepisów w sposób optymalnie odpowiadający ich systemowi podatku od osób prawnych. Konsekwencją tego jest możliwość przyjęcia na gruncie krajowym bardziej restrykcyjnych kryteriów przeciwdziałania praktykom unikania opodatkowania, niż przewidziane w treści dyrektywy ATAD. Charakter dyrektywy jako regulacji de minimis zwiększa zatem zakres swobody państw członkowskich w doborze sposobu wdrożenia poszczególnych instytucji prawnych przez nią przewidzianych.

W tym zakresie zauważyć należy, że „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej" - zgodnie z treścią art. 119a § 1 o.p. do 1 stycznia 2019 r. – klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania mogła mieć zastosowanie w sytuacji, gdy „*Czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (...)*". Motyw osiągnięcia korzyści podatkowej powinien być więc motywem dominującym, choć nie musi mieć charakteru wyłącznego. Z kolei klauzula generalna zawarta w art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD powinna mieć zastosowanie, gdy głównym lub jednym z głównych celów wprowadzenia uzgodnień (przeprowadzenia czynności) było osiągnięcie korzyści podatkowej. Zestawienie obydwu kryteriów, tj. działania „*przede wszystkim w celu*" z motywem, w którym korzyść podatkowa jest „*głównym lub jednym z głównych celów*" aktywności podatnika prowadzi do wniosku, że ujęty normatywnie w dyrektywie ATAD „*próg*" zastosowania krajowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania – mierzony poprzez odwołanie się do *spiritus movens* podatnika – jest wyższy niż dla generalnej klauzuli zawartej w art. 119a o.p. przed nowelizacją w ustawie z dnia 23 października 2018 r.

W proponowanym art. 33 § 1 stanowiącym odpowiednik obecnie obowiązującego art. 119a § 1 o.p. wprowadzona przez dyrektywę klauzula będzie mogła zostać powołana dla weryfikacji skutków podatkowych czynności podatnika już w sytuacji, w której czynności tej towarzyszy kilka (obiektywnie) równorzędnych celów, a perspektywa osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej jest tylko jednym z nich. Rozwiązanie to systemowo współgra także z ujęciem w polskich ustawach

podatkowych, w których wcześniej dokonano implementacji innych przepisów prawa wspólnotowego, przewidujących stosowanie specyficznych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania (np. art. 12 ust. 13 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych). Można zauważyć, że analogicznie definiowany próg działania przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania występuje m.in. w brytyjskiej generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (*Finance Act 2013,* sekcja 207(1)). Treść art. 33 § 1 odpowiada również treści art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD wskazując, że klauzula może być zastosowana, o ile korzyść podatkowa jest sprzeczna z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego (alternatywa łączna). Dyrektywa ATAD nie zawęża przy tym możliwej sprzeczności tylko do pojedynczego przepisu ustawy podatkowej, lecz odnosi się do mającego zastosowanie prawa podatkowego.

Z kolei w **art. 34 § 1** projektu wyjaśniono, że sposób działania nie jest sztuczny, jeżeli na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że podmiot działający rozsądnie i kierujący się zgodnymi z prawem celami zastosowałby ten sposób działania w dominującej mierze z uzasadnionych przyczyn ekonomicznych. Do przyczyn, o których mowa w zdaniu pierwszym, nie zalicza się celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Regulacja ta odpowiada treści art. 6. 2. Dyrektywy ATAD z 2016 („non-genuine"): „Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną.".

5. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania jest potrzebna dla zapewnienia równego traktowania podatników i realizacji konstytucyjnej zasady równości opodatkowania nie tylko na płaszczyźnie stanowienia, ale także na płaszczyźnie stosowania prawa. Nie można akceptować sytuacji, w której o istnieniu i wysokości opodatkowania decyduje zastosowana formuła prawna, a nie treść realnego zdarzenia gospodarczego. Podatnik unikający opodatkowania pod względem finansowym znajduje się w korzystniejszej sytuacji niż ten, który także podejmuje aktywność w sferze gospodarczej czy finansowej, lecz nie obniża w sztuczny sposób poziomu swoich obciążeń podatkowych. Unikanie opodatkowania jest więc groźne nie tylko dla finansów publicznych przez uszczuplanie dochodów podatkowych, ale narusza też równość opodatkowania, dając przy tym okazję do budowania, w nieuczciwy sposób, przewagi rynkowej.

Zauważyć przy tym trzeba, że konstruowanie i wdrażanie wyrafinowanych, sztucznych konstrukcji prawnych zmierzających do unikania opodatkowania wymaga posiadania zasobów finansowych, które otwierają dostęp do wysoko wykwalifikowanej obsługi prawnej, która jest

niezbędna do wykreowania takiej konstrukcji prawnej i jej realizacji. Unikanie opodatkowania daje korzyść finansową wyrażoną w niższym opodatkowaniu lub jego braku. Założyć należy, że zachowania skutkujące zastosowaniem klauzuli leżą w zasięgu jedynie dużych przedsiębiorców (zwykle powiązanych kapitałowo i zarządczo z podmiotami zagranicznymi) oraz osób fizycznych dysponujących znacznymi zasobami finansowymi lub wysokimi dochodami.

Polski system podatkowy nie jest odporny na działania zmierzające do unikania opodatkowania. Wręcz przeciwnie, wraz z postępującą integracją polskiej gospodarki z gospodarką światową trzeba założyć, że patologiczne zachowania, już zdiagnozowane i zwalczane w innych krajach, będą także coraz bardziej intensywne i dotkliwe dla finansów publicznych w Polsce. Potrzeba ochrony finansów publicznych uzasadniała wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i nadal uzasadnia utrzymanie jej w systemie prawnym. Istnienie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania porządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając poprzez swoją treść i praktykę stosowania granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej.

6. Stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron, również w aspekcie podatkowym. Możliwości w zakresie swobodnego kształtowania stosunków prawnych nie powinny być jednak nadużywane w celu unikania spełniania obowiązków wynikających z prawa podatkowego. W razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych treść powstałego zobowiązania podatkowego powinna być zatem wywodzona z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń, a nie z uzewnętrznionej treści stosunku prawnego. Wymagane jest normatywne wskazanie, że fundamentem oceny zdarzeń przez ich pryzmat gospodarczo-ekonomiczny jest uznanie, że ustawodawca, nadając treść podatkowemu stanowi faktycznemu, dąży do opodatkowania rzeczywistej istoty zdarzeń gospodarczych, a nie konstrukcji prawnych, w których zdarzenia te znajdują swój wyraz. W tym kontekście unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdźwięku pomiędzy gospodarczym celem (sensem) normy prawnej a jej językowym brzmieniem.

Unikaniem opodatkowania jest podejmowanie takich czynności, które – choć formalnie zgodne z obowiązującym prawem – to jednak cechuje je, po pierwsze, sztuczność, nieprzystawanie do ekonomicznych realiów, w których działał podatnik. Po drugie, dokonane są przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, a zatem sprzeczne są z intencją prawodawcy, kształtującego zakres obciążeń podatkowych.

Głównym celem zastosowania takiej czynności jest uzyskanie, sprzecznej z celem i istotą ustawy podatkowej, znacznej korzyści podatkowej przez podatnika (względnie podmiot, który przez uniknięcie opodatkowania nie stał się podatnikiem) lub inne podmioty współtworzące sztuczną konstrukcję prawną.

Cechą towarzyszącą kształtowaniu stosunków prawnych w sposób zmierzający do uzyskania korzyści podatkowej, sprzecznej z intencją prawodawcy, często jest brak elementów ryzyka gospodarczego w związku z dokonaniem określonej czynności prawnej lub wzajemnie powiązanego zespołu takich czynności.

Sztuczność konstrukcji prawnej prowadzącej do unikania opodatkowania można oceniać na płaszczyźnie prawnej oraz ekonomicznej. Na płaszczyźnie prawnej sztuczność konstrukcji wyraża się najczęściej w jej nadmiernej zawiłości poprzez np. dzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenia wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność w sposób nietypowy dla danej branży; występowaniu podmiotów pośredniczących niewnoszących jednak żadnych elementów gospodarczych; elementach prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu istniejącego przed zastosowaniem tej konstrukcji prawnej (transakcje okrężne); elementach transakcji wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Na płaszczyźnie ekonomicznej sztuczną transakcję charakteryzuje brak w niej treści ekonomicznej, np. poprzez ukrywanie prawdziwego celu i znaczenia zdarzenia gospodarczego, nieadekwatność lub zbędność do realizacji rzeczywistego zdarzenia gospodarczego, zgodnie z jego celem i istotą oraz do uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego. Nadmierna prawna zawiłość sztucznej konstrukcji prawnej oraz brak w niej treści ekonomicznej prowadzą do wniosku, że ta konstrukcja nie zostałaby zastosowana przez rozsądnie działający podmiot kierujący się w swych wyborach celami gospodarczymi.

7. Klauzula, jako norma prawa podatkowego, nie może wkraczać w sferę regulacji cywilnoprawnej. W szczególności nie jest dopuszczalne ani celowe, aby klauzula zawierała zakazy lub nakazy dotyczące czynności cywilnoprawnych. Podkreślić należy autonomiczność prawa podatkowego w stosunku do innych gałęzi prawa. Regulacje mające przeciwdziałać czynnościom pozornym zawarte są w art. 388 § 2 (odpowiednik art. 199a § 2 o.p). Na gruncie prawa podatkowego skutki podatkowe powinny być ustalane w stosunku do czynności ukrytej, a nie w stosunku do czynności pozornej. Czynności, których rzeczywisty cel i zamiar stron są inne niż deklarowane, są czynnościami pozornymi i administracja skarbowa jest uprawniona do pominięcia ich skutków oraz wywodzenia skutków podatkowych z czynności ukrytych. Jeżeli oświadczenie zostało złożone dla ukrycia innej czynności prawnej, ważność oświadczenia ocenia się według właściwości tej czynności. Jedynie czynność, która wywiera

skutki prawne, może być brana pod uwagę przy ustaleniu podatkowego stanu faktycznego. Czynności pozorne należy pominąć, ponieważ będąc czynnościami nieważnymi, nie wywierają żadnych skutków prawnych. W tym przypadku organ administracji skarbowej, ustalając stan faktyczny, będzie przyjmował, że czynność nie doszła do skutku, a zatem nie wywarła żadnych skutków prawnych. Zgodnie z obecnie obowiązującym art. 199a § 1 o.p. organ podatkowy, dokonując ustalenia treści czynności prawnej, uwzględnia zgodny zamiar stron i cel czynności, a nie tylko dosłowne brzmienie oświadczeń woli złożonych przez strony czynności. Jeżeli pod pozorem dokonania czynności prawnej dokonano innej czynności prawnej, skutki podatkowe wywodzi się z tej ukrytej czynności prawnej. Istotą pozornej czynności prawnej jest zamiar podatnika, który dokonując jej, nie dąży do wywołania skutków prawnych, które w normalnych okolicznościach wynikałyby z dokonanej przez niego czynności (przeprowadzonej transakcji). Natomiast na organie podatkowym spoczywa ciężar udowodnienia dokonania przez podatnika pozornej czynności prawnej. Jednocześnie należy podkreślić, że unikanie opodatkowania nie jest czynnością pozorną – są to dwa niezależne zagadnienia. W wyroku z dnia 14 czerwca 2006 r., sygn. akt K 53/05, Trybunał Konstytucyjny, stwierdzając zgodność art. 199a § 3 o.p. z Konstytucją, stwierdził, że przepis ten nie dotyczy kwestii materialnoprawnych i nie wprowadza do systemu prawnego klauzuli obejścia prawa podatkowego. Przedstawiając powyższe, należy podkreślić, że prawo podatkowe jest odrębną gałęzią prawa (prawo publiczne), choć związaną z prawem cywilnym i prawem handlowym (prawo prywatne). Skutkiem bowiem realizacji norm prawa cywilnego i handlowego, przede wszystkim w ramach obrotu gospodarczego, jest z reguły powstanie stanów faktycznych, z których wynikają obowiązki podatkowe. Określenie skutków oświadczeń woli poprzez dokonanie wykładni takich oświadczeń może być niezbędną przesłanką ustalenia przez organy podatkowe rzeczywistego podatkowoprawnego stanu faktycznego. Natomiast skutki podatkowoprawne należy rozpatrywać wyłącznie na gruncie prawa podatkowego, opierając się na istniejących w nim konstrukcjach prawnych, bez względu na to, jak te zdarzenia faktyczne można zakwalifikować na gruncie prawa cywilnego czy handlowego.

8. Ulokowanie regulacji skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania w dziale I ordynacji podatkowej jest nowym rozwiązaniem. Obecnie w ordynacji podatkowej wpleciona jest ona pomiędzy regulacje materialnoprawne i proceduralne (odrębny dział IIIA ordynacji podatkowej). Szczególny charakter tej instytucji wskazywał na umieszczenie w dziale I w odrębnym rozdziale rozwiązań materialnoprawnych oraz w kolejnym rozdziale 9 rozwiązań ustrojowych dotyczących funkcjonowania Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu

Opodatkowania. Regulacje proceduralne dotyczące przeciwdziałania unikania opodatkowania umieszczono w odrębnym rozdziale działu IV jako jedno ze szczególnych postępowań.
Tytuł rozdziału – a zarazem nazwa instytucji prawnej – został nieco zmieniony w stosunku do obecnego stanu prawnego poprzez wprowadzenie dookreślenia klauzuli jako „ogólnej". Jest to podyktowane koniecznością odróżnienia tej regulacji na płaszczyźnie terminologicznej (jako generalnej, „ogólnej") od rozwiązań szczegółowych, skierowanych przeciwko unikaniu opodatkowania, które sukcesywnie wprowadzane są do ustaw regulujących poszczególne podatki. Istotne jest to, że określenie klauzuli jako ogólnej pojawia się we wspomnianej wyżej dyrektywie, a także znajduje odzwierciedlenie w powszechnie na świecie stosowanej terminologii (GAAR – *general anti-avoidane rule*).
9. Sednem proponowanej regulacji będzie przepis **art. 33** określający, jakiego rodzaju działania będą zwalczane za pomocą nowej regulacji oraz jaki mechanizm prawny będzie temu służyć. Zgodnie z **art. 33 § 1**, jeśli podatnik dokona sztucznej czynności, aby osiągnąć korzystny rezultat podatkowy, stojący w sprzeczności z istotą regulacji podatkowej, to skuteczność tego rodzaju działania zostanie prawnie zniweczona. Warunkiem pozbawienia takiej czynności jej skuteczności w sferze prawa podatkowego będzie spełnienie łącznie przesłanki sztuczności i głównym lub jednym z głównych motywów działania było osiągnięcia korzyści podatkowej, jeśli taka korzyść w danych okolicznościach byłaby sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Taką czynność ustawa – tak jak dotąd – będzie uznawać za unikanie opodatkowania i będzie mu przeciwdziałać. Ta regulacja wytycza granicę pomiędzy dopuszczalną optymalizacją podatkową, która nadal będzie w pełni akceptowana, a tego rodzaju działaniami, które z uwagi na swój szkodliwy charakter nie powinny być tolerowane. Mechanizm działania tej normy, tj. klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, będzie polegał na tym, że zakwestionowana czynność lub ich zespół pozostaną ważne i skuteczne w sferze prawa cywilnego, jednak ich podatkowoprawne skutki zostaną określone inaczej, niż wynikałoby to z formalnoprawnej, nacechowanej sztucznością postaci. Skutki podatkowe mogą zostać określone w dwojaki sposób: albo poprzez odmówienie działaniom podatnika jakiejkolwiek skuteczności na płaszczyźnie podatkowej, albo też na swoistej reklasyfikacji czynności. Jeśli czynność nie miała żadnego innego celu i sensu ekonomicznego poza tym, aby doprowadzić do uzyskania przez podatnika nieuprawnionej korzyści podatkowej, wówczas czynność taka będzie przy określaniu skutków podatkowych uznawana za niebyłą (**art. 33 § 5**). Jeśli jednak podjęte działania miały pewną treść ekonomiczną i zgodny z prawem cel, wówczas nie będzie następowało proste anulowanie podatkowych skutków czynności, lecz próba odtworzenia przebiegu zdarzeń w taki sposób, jaki byłby właściwy, gdyby podatnik nie działał

z zamiarem osiągnięcia korzyści podatkowej stojącej w sprzeczności z celem i istotą ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Gwarancyjną funkcję będzie spełniać postanowienie (**art. 33 § 4**), w myśl którego sam podatnik będzie mógł wskazać taki przebieg czynności, który jego zdaniem byłby adekwatny do jego sytuacji. Organ podatkowy w takiej sytuacji powinien oprzeć się na „scenariuszu" przedstawionym przez podatnika, jeśli tylko odpowiada on przesłankom uznania czynności za odpowiednią do okoliczności, w których działał podatnik, określonych w **art. 33 § 2**.

10. Dalsze przepisy wskazują, w jaki sposób to reklasyfikowanie czynności będzie następować. Za odpowiednią, a zatem taką, która jako swoisty wzorzec posłuży do określenia prawidłowych konsekwencji podatkowych, będzie uznawana czynność, której podmiot mógłby w danych okolicznościach dokonać, jeżeli działałby rozsądnie i kierował się zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, a sposób działania nie byłby sztuczny. Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania (**art. 33 § 3**). Czynność odpowiednia może polegać także na zaniechaniu działania, co jest zgodne z cywilistyczną koncepcją działania (por. np. art. 5 lub 443 Kodeksu cywilnego). Choć osiągnięcie korzyści podatkowej może nie być jedynym celem działania podmiotu, to jednak ocena zachowania podmiotu rozsądnego może prowadzić do wniosku, że w danej sytuacji podmiot ten, działając rozsądnie i kierując się pozostałymi zgodnymi z prawem celami innymi niż osiągnięcie korzyści podatkowej, nie podjąłby żadnego działania. Czynność odpowiednia ustalana na podstawie **art. 33 § 3** nie wypełniała jednocześnie definicji sztucznego działania w rozumieniu **art. 34**.

W **art. 33 § 6** wprowadzono alternatywny rodzaj działania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłączający stosowanie przepisów dotyczących określania czynności odpowiedniej (**art. 33 § 2-5**). Zgodnie z tym przepisem jeżeli w sprawie zostaną spełnione przesłanki wynikające z art. 33 § 1, a stwierdzona korzyść podatkowa będzie wynikać z zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku, to organ podatkowy określi skutki podatkowe na podstawie stanu prawnego jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej – będący podstawą uzyskania korzyści podatkowej – nie miał zastosowania. Mechanizm działania tej regulacji jest podobny do norm zawartych m.in. w art. 12 ust. 13 oraz art. 22c ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

Regulacja przyjęta w **art. 33 § 6 i § 7** (odpowiednik art. 119a § 6 i § 7 o.p.) ma na celu zwiększenie przewidywalności stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W obu sytuacjach uregulowanych tymi przepisami zniesiony będzie wymóg kreowania czynności odpowiedniej. W przypadku korzyści podatkowych uzyskiwanych na podstawie przepisów prawa podatkowego przyznającego przywilej podatkowy (np. zwolnienie z opodatkowania) wskazywanie czynności odpowiedniej nie zawsze przynosi efekty oczekiwane przez ustawodawcę w postaci zniesienia skutków unikania opodatkowania. Wskazuje na to m.in. implementowanie tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, których działanie polega na wyłączeniu działania takiego przywileju.

W tym kontekście warto wskazać, że przewidywalność rozstrzygnięć będących efektem zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ma istotne znaczenie. Jak bowiem wskazywał Trybunał Konstytucyjny, zagrożenia takiej przewidywalności upatrywać można po pierwsze w tym, że przesłanki rozumienia (interpretacji) danego zwrotu niedookreślonego determinowane są elementami subiektywnymi. Im większe pole do zindywidualizowanej interpretacji danego pojęcia, tym większa też groźba nieprzewidywalności rozstrzygnięć podejmowanych na jego podstawie. Po drugie, Trybunał wskazał, że wykorzystywaniu zwrotów niedookreślonych powinna towarzyszyć konieczność nadania im takiej treści, która zagwarantuje jednolitość linii orzeczniczej (decyzji stosowania prawa). W kontekście pożądanej przewidywalności rozstrzygnięć dokonywanych na podstawie klauzuli Trybunał wskazał wreszcie, że konieczne jest zapewnienie, iż ustalenie treści pojęć nieostrych zastosowanych w danej regulacji nie stanie się udziałem organów stosujących te przepisy, co prowadzić może w konsekwencji do niedozwolonego prawotwórstwa ze strony tych organów[139]. W przypadku wystąpienia sytuacji unikania opodatkowania – tj. spełnienia przesłanek opisanych w art. 33 § 1 – gdy korzyść podatkowa została osiągnięta w rezultacie dokonania czynności opisanych w § 6 (tj. w wyniku zastosowania przepisu ustawy podatkowej określającego warunki przyznania zwolnienia podmiotowego lub przedmiotowego, wyłączenia z podstawy opodatkowania, w tym wyłączenia przychodów (dochodów) z opodatkowania, lub odliczenia od przychodu, dochodu lub podatku), efektem zastosowania klauzuli będzie odebranie osiągniętej przez podatnika korzyści podatkowej. Skutki podatkowe zostaną bowiem wówczas określone na podstawie stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby przepis powodujący powstanie korzyści podatkowej nie miał zastosowania.

[139] Por. pkt III 1.6. uzasadnienia wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 11 maja 2004 r., K 4/03.

W **art. 33 § 7** zawarto odrębną podstawę do wydania decyzji w przypadku, gdy strona postępowania podatkowego w całości cofnie skutki unikania opodatkowania działając na podstawie art. 140 § 4**.** Zgodnie z tym przepisem, jeżeli dokonane przez stronę cofnięcie skutków unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 140 § 4, w całości uwzględnia ocenę prawną organu podatkowego związaną z unikaniem opodatkowania zawartą w zawiadomieniu wydanym na podstawie art. 389 § 3, organ podatkowy zawiera w decyzji wskazanie korzyści podatkowej lub dochodu stanowiącego podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego**.** W tym wypadku Szef Krajowej Administracji Skarbowej pozostanie właściwy w sprawie, a w wydanej decyzji stwierdzi wystąpienie korzyści podatkowej, która została dobrowolnie wyeliminowana przez stronę postępowania, oraz ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe na podstawie przepisów rozdziału 4 działu III**.** Jeżeli oprócz kwestii związanych z unikaniem opodatkowania, w toku postępowania podatkowego prowadzonego na podstawie art. 594 pojawią się inne kwestie sporne, a kwestie te nie zostaną rozwiązane w wyniku złożenia korekty deklaracji na podstawie art. 140 § 4 – decyzja organu podatkowego będzie dotyczyła także tych elementów. W szczególności organ podatkowy w wydanej decyzji określi lub ustali wysokość zobowiązania podatkowego.

11. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania jest normą ingerencyjną, o znacznym stopniu dolegliwości dla adresatów norm prawnych. Dlatego wymaga obudowania instytucjami, które ów rygoryzm czynią możliwie mało dolegliwym dla tych podatników, którzy nie wykazują szczególnej determinacji w podejmowaniu działań zasługujących na negatywną normatywną reakcję państwa. Stosowanie instrumentu, jakim jest klauzula, wymaga szczególnej ostrożności, starannego zbalansowania ochrony interesów państwa i ochrony interesów obywateli narażonych na jego dotkliwą w skutkach ingerencję.

Klauzula przeciwko unikania opodatkowania jest normą, co do której bywają niekiedy formułowane zarzuty dotyczące wprowadzania do systemu podatkowego stanu niepewności prawnej. Jako klauzula generalna nie może jednak być skonstruowana za pomocą pojęć na tyle ścisłych i jednoznacznych, aby takie wrażenie całkowicie wyeliminować. Norma o takim celu, jaki ma do spełnienia klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, musi dawać podmiotowi stosującemu prawo możliwość takiej wykładni nieostrych pojęć, które wykorzystano jako budulec tej normy, która pozwoli zapewnić normatywną reakcję państwa na zjawiska mające szkodliwy charakter. Normatywna reakcja na nie jest wysoce pożądana, a jednak ich szczegółowy kształt jest niemożliwy do przewidzenia na etapie budowania klauzuli. Klauzula musi być na tyle ogólna i „pojemna", aby także te nieprzewidziane z góry zjawiska zwalczać.

Konstruując tak dolegliwą dla podatników normę, ustawodawca powinien zachować szczególną wstrzemięźliwość. Poziom ochrony interesów państwa, obywateli i uczestników obrotu gospodarczego wymaga pieczołowitego wyważenia. Prawodawca powinien zdawać sobie sprawę z tego, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania stanowi wyjątkowe rozwiązanie. Rozwiązanie takie nie powinno być używane do zwalczania zjawisk, których patologiczny rezultat nie może być uznany za wyjątkowo groźny. Ciężar gatunkowy negatywnych zjawisk powinien pozostawać w odpowiedniej proporcji do charakteru środków, jakimi są zwalczane. Stosowanie klauzuli powinno być zastrzeżone dla przypadków, w których rozmiar patologicznych skutków usprawiedliwia charakter prawnej reakcji na nie. W **art. 36** określone zostały przypadki, w których nie stosuje się klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przepis ten stanowi odpowiednik obowiązującego art. 119b o.p. w brzmieniu nadanym od 1 stycznia 2019r.[140] Klauzuli nie stosuje się do podmiotu, który uzyskał opinię zabezpieczającą do czasu jej uchylenia lub zmiany (**art. 36 pkt 1**). Opinia chroni podatnika przed skutkami wydania decyzji z zastosowaniem przepisów regulujących klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. W zakresie skutków prawnych opinia zabezpieczająca jest bardzo zbliżona do indywidualnych interpretacji prawa podatkowego.

Proponuje się utrzymanie rozwiązania, zgodnie z którym klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania nie stosuje się do podatku od towarów i usług. Wyłączenie tego z zakresu oddziaływania klauzuli (**art. 36 pkt 2**) uzasadnione jest tym, że w obszarze podatku od wartości dodanej na poziomie Unii Europejskiej w orzecznictwie wykształciła się zasada zakazu nadużycia prawa, będąca w istocie odpowiednikiem normatywnej klauzuli zapobiegającej unikaniu opodatkowania. Polskie sądy i organy podatkowe zobowiązane są ją stosować w pełnym zakresie. Koncepcja ta jest wystarczająco kompletnym i nadającym się do stosowania w polskim porządku prawnym środkiem zwalczania nadużyć podatkowych w podatku od towarów i usług. Wprowadzenie ustawowej regulacji przeciwdziałającej unikaniu opodatkowania w tym podatku na poziomie krajowym byłoby w tej sytuacji nie tylko zbędne, lecz mogłoby doprowadzić do powstania wątpliwości prawnych odnośnie do wzajemnej relacji i pierwszeństwa stosowania tych dwóch środków prawnych (unijnego i krajowego). Należy też mieć na uwadze, że unijna koncepcja zwalczania nadużyć w podatku od wartości dodanej, jako środek orzeczniczy, podlega stale rozwojowi i może płynnie podlegać zmianom wynikającym

[140] Por. art. 3 pkt 24 ustawy z dnia 23 października 2018r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193).

z aktualnej linii orzeczniczej prezentowanej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Polska jako państwo członkowskie Unii Europejskiej jest zobowiązana do stosowania jej prawa (w tym orzecznictwa TSUE) w jego aktualnej postaci. Wprowadzenie do krajowego porządku prawnego ustawowej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w zakresie podatku od towarów i usług w istocie rzeczy zatem mijałoby się z celem, ponieważ w tym obszarze musiałaby ona być interpretowana i stosowana w zgodzie z aktualnym orzecznictwem TSUE. Nadto, przepisy ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.) bezpośrednio nawiązują już do wspomnianej koncepcji nadużycia prawa, zyskała ona zatem w Polsce walor normatywny na poziomie krajowego porządku prawnego. Objęcie podatku od towarów i usług rozwiązaniem konkurencyjnym do już istniejącego, jakim byłaby klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, wprowadziłoby wątpliwości co do zakresu stosowania tych dwóch odrębnych regulacji mających na celu zwalczanie nadużyć. Klauzula nie będzie miała również zastosowania do podmiotu, który zawarł porozumienie podatkowe, o którym mowa w dziale IV rozdziale 5 oddziale 2, w zakresie objętym tym porozumieniem (**art. 36 pkt 3**).

12. O tym, że mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, w znacznej mierze przesądza sztuczność działań podatnika. Element ten pojawia się w większości tego typu regulacji spotykanych na świecie. Także w światowej literaturze przedmiotu sztuczność wskazuje się jako jedną z najistotniejszych cech pozwalających odróżnić optymalizację podatkową od unikania opodatkowania[141]. Przyjęcie w projekcie tej cechy jako wyróżnika pozwalającego zakwestionować podatkowe skutki dokonanej przez podatnika czynności jest też zgodne z powoływanym już zaleceniem Komisji z dnia 6 grudnia 2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego (pkt 4.2. oraz dookreślenie w pkt 4.4.) oraz z dyrektywą Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. Sztuczność stanowi tylko jedną z przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Głównym kryterium oceny, czy czynność podlega pod klauzulę jest to, czy podatnik działa zgodnie z celem ustawy[142]. Pojęcie sztuczności należy do wyrażeń pozostawiających interpretatorowi pewien margines luzu decyzyjnego. Starano się jednak zminimalizować go po pierwsze, poprzez ustawowe zdefiniowanie określenia sztuczności (**art. 34 § 1**), jak też i wskazanie tych cech transakcji, które podmiot stosujący prawo powinien wziąć pod uwagę dokonując oceny, czy działania podatnika miały charakter

[141] Por. P Karwat, Obejście prawa podatkowego, Warszawa 2003, s. 13-49; A. Olesińska, Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania, Toruń 2013, s. 25-43.

[142] H. Filipczyk, Tax Avoidance And Rationality of Law, Warszawa 2017.

sztuczny, czy też nie. Wyliczenie charakterystycznych cech mogących wskazywać na to, że czynność ma charakter sztuczny w rozumieniu art. 33, znalazło się w **art. 34 § 2**. Wśród tych cech znalazło się nieuzasadnione dzielenie operacji, angażowanie podmiotów pośredniczących mimo braku po temu uzasadnienia gospodarczego, występowanie w działaniu podatnika elementów prowadzących do uzyskania stanu identycznego lub zbliżonego do stanu wyjściowego, względnie elementów wzajemnie się znoszących lub kompensujących. Ponadto o sztuczności może też przesądzać występowanie w operacjach podejmowanych przez podatnika wskazanych w **art. 34 § 2 pkt 5-8**: ryzyka gospodarczego przewyższającego spodziewane korzyści inne niż podatkowe w takim stopniu, że należy uznać, że działający rozsądnie podmiot nie wybrałby tego sposobu działania; sytuacji, w której osiągnięta korzyść podatkowa nie ma odzwierciedlenia w poniesionym przez podmiot ryzyku gospodarczym lub jego przepływach pieniężnych; zysku przed opodatkowaniem, który jest nieznaczny w porównaniu do korzyści podatkowej, która nie wynika bezpośrednio z rzeczywiście poniesionej ekonomicznej straty; angażowania podmiotu, który nie prowadzi rzeczywistej działalności gospodarczej lub nie pełni istotnej funkcji ekonomicznej, lub który posiada siedzibę lub miejsce zamieszkania w kraju lub na terytorium określonym w przepisach wydanych na podstawie art. 11j ust. 2 u.p.d.o.p. lub art. 23v ust. 2 u.p.d.o.f. Należy podkreślić, że opisany powyżej katalog jest otwarty, co oznacza, że mogą istnieć również inne okoliczności, które będą wskazywały na to, że sposób działania podatnika był sztuczny. Działanie sztuczne to – w uproszczeniu – takie działanie, które nie zostałoby zastosowane, gdyby nie towarzysząca podmiotowi chęć osiągnięcia korzyści podatkowej. Jeżeli zatem chęć osiągnięcia korzyści podatkowej ma zasadniczy wpływ na to, czy podmiot wybrał działanie w sposób sztuczny, to można z dużą dozą pewności przyjąć, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jednym z głównych celów dokonania czynności. To bowiem główne cele towarzyszące czynności mają wpływ na sposób działania. Dodać należy, że zasada o podobnym charakterze została już uwzględniona w art. 12 ust. 14 ustawy o CIT, który stanowi implementację art. 15 ust. 1 lit. a Dyrektywy Rady 2009/133/WE z dnia 19 października 2009 r. w sprawie wspólnego systemu opodatkowania mającego zastosowanie w przypadku łączenia, podziałów, podziałów przez wydzielenie, wnoszenia aktywów i wymiany udziałów dotyczących spółek różnych państw członkowskich oraz przeniesienia statutowej siedziby SE lub SCE z jednego państwa członkowskiego do innego państwa członkowskiego.

13. Na to, czy dokonane czynności stanowią unikanie opodatkowania, a zatem czy ich skutki będą przez prawo zwalczane, wskazuje też cel działania podatnika. Jeśli na podstawie oceny zaistniałych w sprawie okoliczności należy uznać, że działanie podatnika nakierowane było

przede wszystkim na osiągnięcie podatkowo korzystnego rezultatu, sprzecznego z celem i istotą regulacji podatkowej, wówczas mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania. W ślad za wspomnianym wyżej zaleceniem Komisji z 6 grudnia 2012 r. W **art. 35** wskazano, że przy ocenie, czy osiągnięcie korzyści podatkowej było głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności, bierze się pod uwagę cele ekonomiczne czynności wskazane przez stronę. Rozwiązanie to jest zgodne i stanowi konsekwencje przyjęcia w art. 33, że klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania ma zastosowanie w sytuacji, gdy głównym lub jednym z głównych celów dokonania czynności będzie uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub przepisem ustawy podatkowej. Proponowana zmiana systemowo współgra także z ujęciem już obecnym w polskich ustawach podatkowych, w których wcześniej dokonano implementacji innych przepisów prawa wspólnotowego, przewidujących stosowanie specyficznych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania (np. art. 12 ust. 13 oraz art. 22c ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych). Można zauważyć, że analogicznie definiowany próg działania przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania występuje m.in. w brytyjskiej generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (*Finance Act 2013*, sekcja 207(1)).

W rozumieniu **art. 37** nie tylko jednokrotna czynność dokonana przez jednego podatnika mieści się w pojęciu sztucznego działania zmierzającego przede wszystkim do uzyskania korzyści podatkowej. Może to być także zespół czynności dokonany przez podatnika albo pomiędzy tymi samymi podmiotami.

14. Za zbędne uznano doprecyzowanie w przepisach, jakiego rodzaju decyzję może wydać organ podatkowy celem pozbawienia podatnika korzyści osiągniętej na skutek czynności zakwestionowanej na podstawie art. 33. Należy uznać, że skoro, po pierwsze, przepisy wyraźnie wskazują o przejęciu lub wszczęciu w tej sprawie postępowania podatkowego, a po wtóre – przewiduje się stosowanie w takim wypadku przepisów działu III („Postępowanie podatkowe"), to nie ulega wątpliwości, że formą załatwienia sprawy jest decyzja. O tym, jaka jest to decyzja, rozstrzygać będzie organ na podstawie okoliczności sprawy, biorąc potencjalnie pod uwagę wszystkie rodzaje decyzji przewidziane w aktualnie obowiązujących przepisach. Wyliczanie wszystkich rodzajów możliwych w tym zakresie do zastosowania decyzji jest zbędne. Katalog tych decyzji został wskazany w art. 13 pkt 3. Przyjąć należy, że tak jak w obecnym stanie prawnym, organ wyda decyzję odpowiednią do sytuacji, aby pozbawić podatnika korzyści podatkowej (decyzję określającą lub ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego, decyzję stwierdzającą wysokość nadpłaty w prawidłowej wysokości lub inną). Jakkolwiek zastosowanie klauzuli polegać może na wydaniu odpowiedniej decyzji podatkowej,

to jednak przepis będzie też umożliwiał podatnikowi złożenie korekty deklaracji podatkowej w toku postępowania w sprawie unikania opodatkowania (art. 140)**.** W ten sposób spór będzie mógł zakończyć się bez potrzeby wydawania władczego rozstrzygnięcia organu podatkowego. Odpowiednią korektę deklaracji będzie mógł też złożyć podmiot uczestniczący w czynności uznanej za unikanie opodatkowania, jeśli w stosunku do podatnika wydano decyzję na podstawie art. 594 lub też jeśli podatnik złożył korektę deklaracji na podstawie art. 140.

Rozdział 4. Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej

1. Projekt uwzględnia zmiany technologiczne dotyczące także organów podatkowych, powodujące konieczność informatyzacji stosowanych procedur. Konieczność uwzględnienia nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych[143] w procedurach podatkowych wiąże się z wynikającą z preambuły Konstytucji RP zasadą zapewnienia działaniu instytucji publicznych rzetelności i sprawności[144]. Wskazana zasada jest determinantem informatyzacji instytucji publicznych, w tym również procedur stosowanych przez te podmioty, w tym także organy podatkowe działające w procedurach podatkowych.

Ideą przyświecającą ustawie jest uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców. Wskazane mechanizmy i instrumenty prawne są konieczne dla rozwoju e-administracji i e-gospodarki. Stanowią one dowód zmian, jakie zachodzą w sposobie komunikowania się administracji z jednostką. Świadczą o ukierunkowaniu na pomoc jednostce i umożliwienie jej bardziej sprawnych i efektywnych kontaktów z administracją. Rozwijanie nowych technologii informacyjnych i komunikacyjnych, w tym środków komunikacji elektronicznej, pozytywnie wpływa na rozwój społeczeństwa cyfrowego, co jest szczególnie ważne przy tak szybkim tempie rozwoju otaczającego świata.

Rozwój technologii informacyjnych to jeden z podstawowych celów wskazanych w kierunkach działania i rozwoju krajowej administracji skarbowej na lata 2017-2020[145].

---

[143] Technologie informacyjne i komunikacyjne (*Information and Communication Technology* - ICT) to narzędzia pozwalające na komunikację między ludźmi. Technologie informacyjno-komunikacyjne, nazywane też technologiami informacyjnymi (IT), są technologiami związanymi ze zbieraniem, przechowywaniem, przetwarzaniem, przesyłaniem, rozdzielaniem i prezentacją informacji (tj. tekstów, obrazów, dźwięku). Obejmują one w szczególności technologie komputerowe (sprzęt i oprogramowanie) i technologie komunikacyjne. Technologie informacyjne to także dziedzina wiedzy obejmująca: informatykę, telekomunikację i inne technologie powiązane z informacją. Dostarczają narzędzi, za pomocą których można pozyskiwać informacje, selekcjonować je, analizować, przetwarzać i przekazywać odbiorcom - zob. K. B. Matusiak (red.), Innowacje i transfer technologii. Słownik pojęć, Warszawa 2008, s. 339.

[144] Zob. P. Pietrasz, Konstytucyjne uwarunkowania informatyzacji postępowania przed sądami administracyjnymi, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2016, nr 2.

[145] Zob. zarządzenie Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020, Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 144, s. 16 i nast.).

Wykorzystywanie w komunikacji pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami nowoczesnych technologii komunikacyjnych i informacyjnych oceniane jest jako działanie w celu zapewnienia sprawnej i przyjaznej obsługi podatnika oraz zwiększenia zaufania podatników do organów podatkowych[146].

Nie można też pomijać strony kosztowej, gdyż rozwiązania informatyczne, w tym teleinformatyczne, nie tylko zapewniają tanią i szybką komunikację, ale także pozwalają znacząco przyspieszyć czas trwania postępowania, co bezpośrednio przekłada się na ponoszone przez administrację koszty i jej wydajność.

2. Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej zostało już uregulowane w obowiązujących przepisach ogólnego prawa podatkowego[147]. Podkreślenia jednak wymaga, że w tej materii w stosunkach prawnopodatkowych, zwłaszcza procesowych, brakuje uporządkowania. Ponadto należy wskazać na odmienne zasady obowiązujące w związku z kontaktami z państwowymi organami podatkowymi oraz z samorządowymi organami podatkowymi. W odniesieniu do tych drugich dostrzec należy wręcz nieuzasadnione ograniczenia prawne w zakresie wykorzystania nowoczesnych technologii w kontaktach z podatnikami. Zauważyć należy, że jednostki samorządu terytorialnego i ich organy zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne zaliczono do katalogu podmiotów publicznych w rozumieniu tego aktu prawnego. W konsekwencji, zgodnie z art. 16 ust. 1a tej ustawy, każdy podmiot publiczny udostępnia elektroniczną skrzynkę podawczą, spełniającą standardy określone i opublikowane na ePUAP przez ministra właściwego do spraw informatyzacji oraz zapewnia jej obsługę. Brak jest zatem powodów, ażeby różnicować zasady zastosowania środków komunikacji elektronicznej przez samorządowe i państwowe organy podatkowe.

3. Podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej ujęto w wyodrębnionym rozdziale w części ogólnej projektowanego aktu prawnego. Rozdział ten zawiera dwa oddziały poświęcone przepisom ogólnym oraz zasadom składania deklaracji podatkowych, wniosków i

[146] Zob. Informacja o wynikach kontroli: Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy i izby skarbowe. Najwyższa Izba Kontroli (KBF-4101-06-00/2013, Nr ewid. 26/2014/P/13/039KBF), Warszawa, 3 czerwca 2014 r., s. 48 i nast.

[147] Przypomnieć należy, że pierwsza próba informatyzacji postępowania podatkowego podjęta została w związku z uchwaleniem ustawy z dnia 30 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 143, poz. 1031). Kolejna zmiana - istotna z punktu widzenia informatyzacji postępowania podatkowego - wynikała z ustawy z dnia 12 lutego 2010 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 40, poz. 230) i obowiązywała od 17 czerwca 2010 r. Następne zmiany, istotne z perspektywy informatyzacji, wiązały się z uchwaleniem ustawy z dnia 10 stycznia 2014 r. o zmianie ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 183) oraz ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649 z późn. zm.).

innych dokumentów. Generalną zasadą, od której mogą być jednak przewidziane wyjątki, jest uprawnienie, a nie obowiązek składania wszelkiego rodzaju dokumentów drogą elektroniczną, jeśli tylko ich rodzaj na to pozwala[148], a także doręczanie pism przez organy podatkowe za pomocą środków komunikacji elektronicznej co do zasady za zgodą adresata. W zakresie doręczeń pism wyjątkiem od tej zasady będzie obligatoryjne doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej pełnomocnikom profesjonalnym (adwokatom, radcom prawnym, doradcom podatkowym), podatnikom czynnego podatku od towarów i usług, przedsiębiorcom w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorców, a także użytkownikom portalu podatkowego w zakresie spraw załatwianych przez portal podatkowy i użytkownikom podpisu zaufanego, jeżeli podali adres elektroniczny.

W przepisach kolejnych rozdziałów projektu ordynacji podatkowej znajdują się natomiast regulacje o charakterze szczególnym, związane z konkretnymi instytucjami prawa podatkowego, odnoszące się do problematyki wykorzystania nowoczesnych technologii informacyjnych i komunikacyjnych w ramach poszczególnych instytucji. Przykładem są przepisy o pełnomocnictwie w postaci elektronicznej, przepisy o rejestracji elektronicznej, przepisy o wydawaniu decyzji w postaci elektronicznej, możliwości elektronicznej kontroli opartej o strukturę logiczną postaci elektronicznej ksiąg oraz dowodów księgowych pozwalającą drogą komunikacji elektronicznej przekazywać liczne i szczegółowe informacje, umożliwiające zautomatyzowaną kontrolę podatników.

4. Projekt ustawy wykonuje postanowienia rozporządzeniu Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym (eIDAS). Zgodnie z art. 27 ust. 2 tego aktu prawnego jeżeli państwo członkowskie wymaga zaawansowanego podpisu elektronicznego opartego na kwalifikowanym certyfikacie do skorzystania z usługi online oferowanej przez podmiot sektora publicznego lub w jego imieniu, to państwo członkowskie uznaje zaawansowane podpisy elektroniczne oparte na kwalifikowanym certyfikacie i kwalifikowane podpisy elektroniczne co najmniej w formatach lub wykorzystujące metody określone w aktach wykonawczych, o których mowa w ust. 5. Projektowana ustawa przewiduje uznawanie podpisów elektronicznych, zgodnie z art. 27 ust. 2 rozporządzenia nr 910/2014 oraz w aktach wykonawczych wskazanych w tym przepisie. W szczególności obok podpisu zaufanego albo

[148] Zob. C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011, s. 341.

podpisu osobistego projekt ustawy dopuszcza bowiem posługiwanie się w przypadku korzystania z usług online kwalifikowanym podpisem elektronicznym.

Oddział 1. Przepisy ogólne

1. Zgodnie z proponowanym brzmieniem **art. 38** określony w ustawie wymóg pisemności uważa się za zachowany, jeżeli dokument elektroniczny zawierający tekst został opatrzony kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym, lub w inny sposób określony w odrębnych przepisach.

Przepis ten wzorowano na regulacji zawartej w art. 12b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz. U. z 2018 r. poz. 1302, z późn. zm.). Zauważyć należy, że projekt w art. 29 reguluje zasadę pisemności, zgodnie z którą sprawy podatkowe załatwiane są pisemnie, w tym również w postaci elektronicznej, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej. Zatem postać elektroniczna mieści się w pojęciu pisemności. Z art. 38 projektu można wyprowadzić wniosek, że wymóg pisemności oznacza w istocie konieczność wyrażenia informacji pismem, czyli tekstem składającym się między innymi z liter, cyfr i innych znaków specjalnych. Stąd też wymóg pisemności (a nie formy audiowizualnej, dźwiękowej czy też obrazkowej).

2. Zgodnie z **art. 39 § 1** projektu organ podatkowy doręcza pisma za pomocą środków komunikacji elektronicznej na zasadach określonych w rozdziale 3 działu III. Przepis ten na wyłącznie walor informacyjny. Z kolei postanowienia art. 39 § 2, 3 i 4 projektu stanowią zmodyfikowaną wersję art. 3e o.p. Modyfikacji poddano brzmienie art. 3e § 3 o.p. Zgodnie z proponowanym brzmieniem **art. 39 § 2** projektu organ podatkowy może wystąpić do zobowiązanego lub zainteresowanego o wyrażenie zgody na doręczanie pism w postaci elektronicznej we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ. Z kolei, zgodnie z **art. 39 § 3** projektu, w wystąpieniu, o którym mowa w § 2, organ podatkowy poucza o skutkach prawnych wynikających z wyrażenia tej zgody. Zatem w przeciwieństwie do obowiązującego stanu prawnego organ podatkowy poucza o skutkach prawnych wynikających z wyrażenia tej zgody już w wystąpieniu o zgodę, a nie dopiero po udzieleniu tej zgody przez zobowiązanego. Natomiast zgodnie z **art. 39 § 4** projektu do wystąpienia, o którym mowa w § 2, nie stosuje się przepisów art. 344 § 4 projektu będącego odpowiednikiem obowiązującego art. 152 § 3 o.p. oraz art. 345 projektu, który jest odpowiednikiem obowiązującego art. 152a o.p. Aktualnie natomiast, zgodnie z art. 3e § 3 o.p., do doręczania, o którym mowa w § 1, stosuje się przepisy art. 144a oraz art. 146 o.p. Analiza art. 3e § 3 o.p. wywołuje szereg

wątpliwości interpretacyjnych[149]. Stąd też nieodzowne okazało się zmodyfikowanie tej regulacji, której istota wiąże się z tym, że do doręczenia wskazanego wystąpienia organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie stosuje się sformalizowanych zasad doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wystąpienie takie może być zatem wysłane do zobowiązanego bezpośrednio na adres jego poczty elektronicznej. Zgodnie z **art. 39 § 5** projektu postanowienia § 2 nie mają zastosowania do podmiotów wymienionych w art. 331 § 4, 5 i 7, którym doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Oznacza to, że organ podatkowy nie będzie mógł wystąpić o wyrażenie zgody na doręczanie pism w postaci elektronicznej we wszystkich sprawach podatkowych załatwianych przez ten organ w stosunku do podmiotów, którym co do zasady doręczanie pism następuje zawsze za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W takich bowiem przypadkach wskazane wystąpienie nie jest konieczne, gdyż doręczanie pism tym podmiotom co do zasady następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej bez konieczności uzyskania ich zgody.

Od obowiązku doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej zostają wyraźnie wyłączone podmioty wymienione w art. 70 (Szef Agencji Wywiadu, Szef Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Szef Centralnego Biura Antykorupcyjnego, Szef Służby Wywiadu Wojskowego oraz Szef Służby Kontrwywiadu Wojskowego), w przypadku nadania im uprawnień organów podatkowych. Wskazane podmioty nie mają możliwości korzystania z elektronicznych środków komunikacji przewidzianych w projekcie, tj. z profilu e-PUAP. Wynika to z art. 2 ust. 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 570, z późn. zm.), w którym przewidziano wyłączenie dla służb specjalnych od obowiązku stosowania profilu e-PUAP. Ponadto, mając na uwadze wynikający z przepisów pragmatycznych służb specjalnych obowiązek zapewnienia ochrony danych identyfikujących funkcjonariuszy, nie jest pożądane doręczanie pism przez szefa służby specjalnej, przy wykorzystaniu narzędzi takich jak portal podatkowy. Wynika to z faktu, iż dane funkcjonariuszy oraz informacje o pełnieniu służby podlegają szczególnej ochronie. Jednocześnie należy podkreślić, iż uzyskanie dostępu do tych danych przez osoby nieuprawnione może stanowić zagrożenie dla bezpieczeństwa funkcjonariuszy oraz dla realizowanych przez nich zadań, w tym w szczególności tych o charakterze operacyjno-rozpoznawczym.

[149] P. Pietrasz, Komentarz do art. 3e (w:) Ordynacja podatkowa. Komentarz, L. Etel (red.), Warszawa 2017.

Jednocześnie w art. 322 określono dopuszczalne sposoby doręczania pism w postaci papierowej przez podmioty wymienione w art. 70, w przypadku nadania im uprawnień organów podatkowych.

3. Z kolei **art. 40** projektu jest odpowiednikiem obowiązującego art. 14 § 4 o.p. oraz art. 3f o.p. w brzmieniu, które będzie obowiązywało od 1 stycznia 2020 r. Zgodnie z tym przepisem uwierzytelnianie podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich na portalu podatkowym wymaga użycia danych weryfikowanych za pomocą kwalifikowanego certyfikatu podpisu elektronicznego, jeżeli te dane pozwalają na identyfikację i uwierzytelnienie wymagane w celu realizacji usługi online, profilu zaufanego albo innego środka identyfikacji elektronicznej, wydanego w systemie identyfikacji elektronicznej przyłączonym do węzła krajowego identyfikacji elektronicznej, o którym mowa w art. 21a ust. 1 pkt 2 lit. a ustawy z dnia 5 września 2016 r. o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej (Dz. U. poz. 1579 oraz z 2018 r. poz. 650 i 1544), adekwatnie do poziomu bezpieczeństwa środka identyfikacji elektronicznej wymaganego dla usług świadczonych w portalu podatkowym. Przepis ten dotyczy zasad funkcjonowania portalu podatkowego. Modyfikacja brzmienia art. 3f § 1 o.p. polega na tym, że zaproponowano zastąpienie pojęć: podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych oraz osób trzecich jednym „zbiorowym" pojęciem zobowiązanego.

4. Przepis **art. 41** projektu jest odpowiednikiem obowiązującego art. 144b o.p. Obowiązujący przepis usytuowano w rozdziale dotyczącym doręczeń pism w postępowaniu podatkowym, gdyż odnosi się on do problematyki doręczania wydruków pism wydanych w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Zauważyć należy, że przepis ten w istocie nie reguluje zasad doręczania wydruków, ale dopuszcza możliwość doręczania wydruków zamiast pism (oryginałów elektronicznych). Reguluje ponadto elementy składowe takiego wydruku oraz jego moc dowodową. Dlatego też przepis regulujący tę problematykę należy umieścić nie w przepisach dotyczących zasad doręczania pism, ale w przepisach regulujących zasady zastosowania środków komunikacji elektronicznej. Wydruk takie będzie doręczany na zasadach właściwych dla pism w postaci papierowej.

Ponadto w obowiązującym brzmieniu art. 144b o.p. odwołuje się wyłącznie do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, wykluczając tym samym zastosowanie innego systemu, z którego korzysta np. samorządowy organ podatkowy. W konsekwencji zamiast zwrotu „system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej" w projektowanej regulacji **art. 41** użyto zwrotu „system teleinformatyczny

administracji podatkowej", którego definicję ujęto w projektowanym art. 13 pkt 18. W związku z powyższym również samorządowe organy podatkowe uzyskały uprawnienie do doręczania wydruku pisma uzyskanego z systemu teleinformatycznego, jeżeli pismo takie zostało wydane w postaci elektronicznej przy wykorzystaniu systemu teleinformatycznego obsługującego samorządowy organ podatkowy. Postanowienia art. 41 § 1-4 stosuje się odpowiednio w przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz w przypadku doręczania pisma w siedzibie organu podatkowego lub w miejscu prowadzenia kontroli pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym (**art. 41 § 5**). W tych przypadkach już po podpisaniu pisma podpisem elektronicznym, gdy wystąpi konieczność jego doręczenia w postaci papierowej organ nie będzie musiał wydawać pisma w tej postaci, gdyż dopuszczalne będzie doręczanie wydruku pisma sporządzonego pierwotnie w postaci elektronicznej.

5. Przepis **art. 42** projektu jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 306d § 3-5 o.p. Modyfikacja polega na zastąpieniu zwrotu „strona lub inny uczestnik postępowania" sformułowaniem „zobowiązany lub zainteresowany". Zasadne jest zwrócenie uwagi, że art. 306d o.p. znajduje się aktualnie w dziale VIIIa o.p., który poświęcono zaświadczeniom. Analiza postanowień art. 306d § 3-5 o.p. może natomiast budzić pewne zastrzeżenia co do trafności ujęcia wskazanych regulacji w tym dziale, gdyż w rzeczywistości do instytucji zaświadczeń odnosi się wyłącznie możliwość uzyskania zaświadczenia w postaci elektronicznej. Ponadto przepis ten dotyczy również przypadku, gdy podmiot nie może uzyskać innego niż zaświadczenie dokumentu wydanego przez podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, jak również potwierdzenia uiszczenia opłat i kosztów postępowania. Przepis ten wykracza zatem poza problematykę „elektronicznych zaświadczeń"[150].

6. Zgodnie z **art. 43 § 1** projektu pełnomocnik będący adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym jest obowiązany do posiadania adresu elektronicznego i udostępniania tego adresu organom podatkowym. Ten sam obowiązek spoczywa również na podatnikach czynnych podatku od towarów i usług, przedsiębiorcach w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorców. Obowiązek posiadania adresu elektronicznego i udostępniania tego adresu organom podatkowym wiąże się

[150] P. Pietrasz, Ciąg dalszy informatyzacji postępowania podatkowego - wydawanie decyzji i postanowień w formie dokumentów elektronicznych oraz zagadnienia pozostałe, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych" 2015, nr 2, s. 25 i nast.

z zasadą doręczania pism tym podmiotom za pomocą środków komunikacji elektronicznej (art. 331 § 7 projektu). Uwzględniając jednak fakt, że obligatoryjne zastosowanie komunikacji elektronicznej w przypadku doręczania pism przez administrację podatkową w odniesieniu do określonej kategorii podmiotów wykonujących działalność gospodarczą może być istotnym obciążeniem, zasadne było wprowadzenie wyjątku. Jako kryterium tego wyjątku przyjęto rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej. W konsekwencji obowiązek posiadania adresu elektronicznego i posługiwania się tym adresem w kontaktach z organami podatkowymi nie odnosi się do mikroprzesiębiorców.

Zauważyć należy, że już obowiązujące regulacje wprowadzają, jako zasadę, doręczanie pism pełnomocnikom profesjonalnym (doradcom podatkowym, radcom prawnym, adwokatom) oraz organom administracji publicznej za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Alternatywnie dopuszczają także możliwość doręczenia pism w siedzibie organu podatkowego, czyli odmiennie niż pozostałym osobom fizycznym oraz jednostkom organizacyjnym (art. 144 § 5 o.p.). Obowiązujące już regulacje są obarczone dość istotnym mankamentem, brak bowiem wyraźnego zobowiązania tych podmiotów (profesjonalnych pełnomocników) do posiadania adresów elektronicznych powiązanych z portalem podatkowym lub z systemem teleinformatycznym organu podatkowego, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu i umożliwia doręczanie pism pełnomocnikom.

Oddział 2. Składanie deklaracji, wniosków i innych dokumentów

1. Projektowany **art. 44** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 3a o.p. Z projektowanego przepisu wynika, że składanie deklaracji podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest co do zasady uprawnieniem podmiotów zobowiązanych. Wyjątkiem są sytuacje, gdy przepis szczególny wprowadza taki obowiązek.

Podkreślenia wymaga, że w projekcie ordynacji podatkowej nie ujęto regulacji zawartej w obowiązującym art. 3d o.p., zgodnie z którym składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa regulują odrębne przepisy. Ze względu na standardy prawne informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne brak jest powodów, ażeby różnicować zasady składania deklaracji do państwowych czy samorządowych organów podatkowych. Podstawowym celem tej zmiany jest ujednolicenie zasad komunikacji elektronicznej organów podatkowych z podatnikami, bez wprowadzania różnic ze względu na to, czy mamy do czynienia z państwowym, czy też z samorządowym organem podatkowym.

2. Z kolei **art. 45** projektu jest odpowiednikiem art. 3b o.p. utrzymującym obowiązującą regulację szczególną dotyczącą zasad składania deklaracji podatkowych. Nowelizacji poddano brzmienie art. 3b § 1 pkt 2 o.p., zgodnie z którym deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej powinna zawierać jeden podpis elektroniczny. W projektowanym art. 45 pkt 2 wskazano natomiast, że deklaracja składana za pomocą środków komunikacji elektronicznej zawiera podpis elektroniczny. Regulacja ta nie wprowadza ograniczenia do jednego podpisu. Obowiązujący przepis przewidujący możliwość opatrzenia deklaracji podatkowej tylko jednym podpisem elektronicznym wiąże się z nieobowiązującym już art. 3c § 1 o.p., zgodnie z którym podatnik lub płatnik zamierzający składać deklaracje w postaci elektronicznej: 1) zawiadamia o tym naczelnika urzędu skarbowego właściwego w sprawie ewidencji podatników i płatników oraz 2) wskazuje osobę lub osoby upoważnione do składania deklaracji w tej formie i podpisywania deklaracji podpisem elektronicznym. Przepis ten został jednak skreślony na podstawie art. 1 pkt 1 ustawy z dnia 5 marca 2009 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz ustawy o opłacie skarbowej (Dz. U. Nr 57, poz. 466). Pomimo skreślenia tego przepisu w art. 3b § 1 o.p. nie wprowadzono jednak modyfikacji znoszącej ograniczenie w zakresie opatrywania deklaracji podatkowej wyłącznie jednym podpisem elektronicznym.

3. Przepisy **art. 46** projektu stanowią w części kompilację postanowień art. 168 § 1a, 3a, 3b, 4a o.p. oraz art. 125 § 2 k.p.c. po dokonaniu określonych modyfikacji.

Postanowienia **art. 46 § 1** projektu umożliwiają, jeżeli odrębne przepisy nie wprowadzają takiego obowiązku, składanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy wniosków oraz innych dokumentów. Przepis ten przewiduje zatem uprawnienie, a nie obowiązek, składania wniosków oraz innych dokumentów drogą elektroniczną. Zauważyć należy, że zasada prawa do komunikacji elektronicznej nie powinna mieć charakteru bezwzględnego. Przepisy szczególne będą mogły przewidywać wyjątki od tej zasady, w szczególności gdy zastosowanie środków komunikacji elektronicznej w ściśle określonych i uzasadnionych przypadkach będzie obowiązkiem. Przepis ten reguluje składanie za pomocą środków komunikacji elektronicznej do organu podatkowego, oprócz wniosków, również innych dokumentów. Do kategorii „innych dokumentów" zaliczyć można np. dokumenty stanowiące materiał dowodowy w sprawie. Niemniej jednak zagadnienie wnoszenia różnego rodzaju dokumentów do organu podatkowego nie jest ograniczone do postępowania podatkowego, lecz dotyczy również wnoszenia dokumentów o charakterze pozaprocesowym, takich jak np. oświadczenia (np. o wyborze opodatkowania w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych, o wyborze sposobu

opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych, a także o opodatkowaniu przez jednego z małżonków całości dochodu osiągniętego z określonych źródeł dochodu małżonków oraz na zawiadomienie o rezygnacji ze zwolnienia od podatku od towarów i usług).

Z kolei **art. 46 § 2** projektu jest zmodyfikowanym odpowiednikiem 168 § 1a o.p. Modyfikacja wiąże się z tym, że w projekcie mowa jest o składaniu wniosków oraz innych dokumentów, a nie o wnoszeniu wyłącznie podań, co aktualnie reguluje art. 168 § 1a o.p.

Postanowienia **art. 46 § 3** projektu precyzują, że wnioski składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej, co do zasady, powinny zawierać tekst. Wnioski składane z pomocą środków komunikacji elektronicznej mogą mieć zatem wyłącznie formę dokumentu opartą o tekst. Nie mogą to być zatem dokumenty elektroniczne zawierające dane służące np. do projekcji obrazu lub dźwięku. Podkreślenia wymaga, że zastrzeżenie takie jest konieczne. Ograniczenie takie nie wynika z zasady pisemności, gdyż jej adresatem jest organ podatkowy. Projektowana regulacja nawiązuje do art. 243^1 k.p.c., w którym mowa jest o dokumentach zawierających tekst, umożliwiających ustalenie ich wystawców. Wniosek powinien zatem mieć postać teksu składającego się z liter alfabetu ułożonych według reguł językowych.

Wyjątek od zasady przewidzianej w art. 46 § 3 projektu, dopuszczający sytuację, w której wniosek może zawierać informację przekazywaną w inny sposób niż za pomocą teksu może wynikać z odrębnych przepisów.

Wskazane ograniczenie nie dotyczy jednak innych dokumentów, które mogą być składane do organu za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Nie mogą to być jednak wnioski, ale np. dowody w sprawie.

Z **art. 46 § 4** projektu wynika wprost, że wnioski oraz inne dokumenty składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w inny sposób niż przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy, a zatem np. na adres poczty elektronicznej organu podatkowego, nie wywołują skutków prawnych, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej. W takim przypadku organ podatkowy zawiadamia składającego wniosek lub inny dokument o bezskuteczności czynności i informuje o zasadach składania wniosków i innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Zgodnie z **art. 46 § 5** projektu ordynacji podatkowej wniosek oraz inny dokument składane w postaci elektronicznej powinny: 1) być opatrzone kwalifikowanym podpisem elektronicznym, podpisem zaufanym albo podpisem osobistym albo w inny sposób określony w przepisach wydanych na podstawie art. 47 § 1; 2) zawierać dane w ustalonym formacie, zawartym we wzorze wniosku lub dokumentu określonym w odrębnych przepisach, jeżeli te przepisy

nakazują składanie wniosków lub dokumentów według określonego wzoru; 3) zawierać adres elektroniczny składającego wniosek lub dokument.

Natomiast zgodnie z **art. 46 § 6** projektu, jeżeli wniosek lub inny dokument składany za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie zawiera adresu elektronicznego lub zawiera błędny adres elektroniczny, organ podatkowy przyjmuje, że właściwym jest adres elektroniczny, z którego nadano wniosek lub inny dokument, z zastrzeżeniem art. 56 § 4. Zasada przewidziana w art. 46 § 6 nie będzie miała zatem zastosowania w przypadku, gdy pełnomocnik będący adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym naruszy obowiązek wynikający z projektowanego art. 56 § 1 i nie wskaże adresu elektronicznego. W takim przypadku odpowiednie zastosowanie będzie miał art. 367 § 1, obligujący organ podatkowy do wezwania składającego wniosek, który nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

Zgodnie z **art. 46 § 7** projektu, jeżeli wniosek lub inny dokument złożono w inny sposób niż za pomocą środków komunikacji elektronicznej i zawiera one żądanie, o którym mowa w art. art. 333 § 1 pkt 2, jednakże nie zawiera adresu elektronicznego lub zawiera błędny adres elektroniczny, doręczenie pism następuje na adres wskazany zgodnie z art. 366 § 2, przy czym w pierwszym piśmie poucza się o obowiązku podania adresu elektronicznego w żądaniu doręczania pism środkami komunikacji elektronicznej. Zatem żądanie doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej wyrażone na papierze, w którym jednak nie wskazano adresu elektronicznego lub adres ten jest błędny, nie traktuje się jak wniosku zawierającego braki formalne. W takim przypadku pomimo takiego żądania organ podatkowy doręcza pisma metodą tradycyjną – na papierze.

4. **Art. 47** reguluje upoważnienia ustawowe ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania rozporządzenia. Aktualnie upoważnienie takie reguluje art. 3b o.p.

5. Przepis **art. 48 § 1** projektu zawiera nowe rozwiązanie, zgodnie z którym w odniesieniu do czynności, wobec których przewidziano wyłącznie postać elektroniczną, konieczne jest zapewnienie innego sposobu dokonania takich czynności w sytuacji, gdy skorzystanie z tej drogi transmisji danych stało się obiektywnie niemożliwe lub istotnie utrudnione, chyba że istota czynności wyklucza tę formę komunikacji. Wprowadzenie takiej reguły znajduje uzasadnienie w orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego[151]. Zauważyć jednak należy, że w ściśle określonych przypadkach jedynym prawnie dopuszczalnym sposobem komunikacji

[151] Zob. wyrok TK z dnia 6 lutego 2007 r., sygn. akt P 25/06, OTK-A 2007, nr 2, poz. 9.

może być komunikacja elektroniczna wyjątek ten nie może mieć zastosowania. Dotyczy to w szczególności komunikacji w relacjach międzynarodowych, np. zgłoszenia składane na podstawie przepisów Rozdziału 7 Działu XII ustawy o podatku od towarów i usług.

Oprócz rozwiązania przewidującego substytucyjny sposób złożenia deklaracji, wniosku lub innego dokumentu koniecznym stało się wprowadzenie rozwiązania chroniącego zobowiązanego przed ujemnymi konsekwencjami sytuacji, w której z przyczyn technicznych, niezależnych od wnoszącego, nie jest możliwe wniesienie wskazanych wyżej dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej w wymaganym terminie. Rozwiązania takie przewidziane zostały także w innych procedurach, w których doręczenia następują przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej (np. art. 125^3 § 2 k.p.c.). Zgodnie z **art. 48 § 2** projektu, jeżeli z przyczyn technicznych niezależnych od wnoszącego nie jest możliwe wniesienie deklaracji, wniosku lub innego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej w wymaganym terminie, stosuje się odpowiednio przepisy art. 126 projektu, czyli przepisy dotyczące przywrócenia terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego.

6. Przepis **art. 49 § 1** projektu ordynacji podatkowej reguluje uprawnienie organu podatkowego do przekształcania postaci złożonych deklaracji, wniosków oraz innych dokumentów. Po pierwsze, do postaci elektronicznej, poprzez sporządzenie odwzorowania cyfrowego z zachowaniem wymogów określonych w przepisach dotyczących archiwów. Po drugie, do postaci papierowej, poprzez sporządzenie uwierzytelnionego wydruku. Sporządzenie takiego wydruku powinno nastąpić z zachowaniem wymogów określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Z § 37 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 14 września 2011 r. w sprawie sporządzania i doręczania dokumentów elektronicznych oraz udostępniania formularzy, wzorów i kopii dokumentów elektronicznych (Dz. U. 2018 r. poz. 180), które wydano na podstawie art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji wynika, że kopia dokumentu elektronicznego może być sporządzona w postaci uwierzytelnionego wydruku zwizualizowanego pisma, zawierającego w szczególności: 1) jednoznaczny identyfikator tego dokumentu umożliwiający w razie potrzeby odnalezienie pierwowzoru w systemie teleinformatycznym; 2) datę wykonania wydruku. Zaproponowane w projekcie ordynacji podatkowej wyposażenie organu podatkowego w takie uprawnienie było nieodzowne ze względu na konieczność prowadzenia akt administracyjnych w określonej postaci, a mianowicie papierowej lub elektronicznej. Ponadto należy mieć na uwadze, że w postępowaniu podatkowym może brać udział wiele stron, z których każda może oczekiwać

dostępu do akt w różnej postaci, a mianowicie elektronicznej lub papierowej. Zauważyć jednak należy, że uprawnienie przewidziane w tym przepisie odnosi się jedynie do deklaracji, wniosków oraz innych dokumentów, które wpłynęły (zostały złożone) do organu podatkowego w postaci papierowej lub elektronicznej. Przepis ten nie ma zastosowania w odniesieniu do dokumentów generowanych przez organ podatkowy.

Postanowienia **art. 49 § 2** projektu zawierają definicję odwzorowania cyfrowego. Zgodnie z tym przepisem odwzorowanie cyfrowe jest to dokumentem elektronicznym będącym kopią elektroniczną deklaracji, wniosku lub innego dokumentu, złożonych w organie podatkowym w postaci innej niż elektroniczna, który został wprowadzony do systemu teleinformatycznego administracji podatkowej w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych. Przepis ten został zbudowany na podstawie obowiązującego art. 3 pkt 15 o.p.

Przede wszystkim należy wskazać, że projektowany przepis dotyczy deklaracji i wniosków składanych do tych organów podatkowych, a nie pism wydawanych przez organy podatkowe. Zatem istota tej regulacji wiąże się z przetworzeniem postaci deklaracji i wniosków, które wpłynęły do organu podatkowego, z papierowej na elektroniczną.

Modyfikacja postanowień art. 3 pkt 15 o.p. odnosi się do czterech kwestii. Po pierwsze, w proponowanym przepisie mowa jest o odwzorowaniu cyfrowym, a nie tylko o podaniu lub deklaracji odwzorowanych cyfrowo. Po drugie, w projekcie pojawia się pojęcie wniosku zamiast podania. Zmiana powyższa jest konsekwencją zmiany nomenklatury w projektowanej ordynacji podatkowej. Obowiązujące pojęcie „podanie" zostało bowiem zastąpione pojęciem „wniosek". Po trzecie, zasadne jest, aby oprócz możliwości sporządzania kopii elektronicznych składanych deklaracji i wniosków istniała również możliwość sporządzania kopii innych dokumentów niż deklaracje i wnioski. Takimi dokumentami mogą być np. faktury, oświadczenia itp. Po czwarte, art. 3 pkt 15 o.p. wymaga, aby podanie lub deklaracja zostały złożone w jednostkach organizacyjnych administracji skarbowej w postaci innej niż elektroniczna, a dokument elektroniczny będący ich kopią został wprowadzony do systemu teleinformatycznego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W celu upowszechnienia sporządzania odwzorowań cyfrowych deklaracji, wniosków innych dokumentów przyjęto, że deklaracja, wniosek lub inny dokument mogą być złożone w organie podatkowym, w tym samorządowym, przy czym dokument elektroniczny będący ich kopią powinien być wprowadzony do systemu teleinformatycznego w sposób zapewniający niezaprzeczalność i integralność odwzorowanych danych. Wskazać należy, że zgodnie z projektowanym art. 13 pkt

18 system teleinformatyczny administracji podatkowej jest to system teleinformatyczny administracji skarbowej lub system teleinformatyczny obsługujący organ podatkowy.

Z kolei **art. 49 § 3** projektu wprowadza zasadę równoważności pod względem skutków prawnych pomiędzy uwierzytelnionym wydrukiem oraz odwzorowaniem cyfrowym, sporządzonymi zgodnie z § 1, a wnioskiem, innym dokumentem i deklaracją, które sporządzono w postaci elektronicznej lub w postaci papierowej. Przyjęcie zasady równoważności pod względem skutków prawnych nie wyklucza możliwości przeprowadzenia dowodu przeciwko wskazanym *de facto* kopiom, a zatem przeciwko odwzorowaniu cyfrowemu oraz przeciwko uwierzytelnionym wydrukom dokumentów sporządzonych w postaci elektronicznej. Problematykę tę reguluje **art. 49 § 4** projektu.

Przepis **art. 49 § 5** projektu jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 181a § 3 o.p. Modyfikacja wiąże się z tym, że dotyczy wydruków odwzorowania cyfrowego, a nie - jak stanowi art. 181a § 3 o.p. - wyłącznie podań oraz deklaracji.

Rozdział 5. Reprezentacja i pełnomocnictwo

1. Proponowane rozwiązania stanowią kompleksowe uregulowanie dotyczące uprawnienia do podejmowania działań zarówno w imieniu własnym, jak i cudzym, w sferze stosunków, do których ma zastosowanie ordynacja podatkowa. Kompleksowa regulacja dotyczy zdolności do działania, reprezentacji oraz pełnomocnictw zarówno w sferze materialnej, jak i proceduralnej. Regulacja dotycząca zdolności do działania i reprezentacji w sprawach podatkowych zawarta była już w przedwojennej ordynacji podatkowej z 1934 r. W okresie powojennym regulacja tych zagadnień zniknęła z przepisów prawa podatkowego. W rezultacie obecna praktyka – w zakresie zdolności do działań prawnych i reprezentacji – po części opiera się na stosowaniu regulacji ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny przez analogię. Obecne unormowanie zawarte w art. 135 o.p. („zdolność prawną i zdolność do czynności prawnych w sprawach podatkowych ocenia się według przepisów prawa cywilnego, jeżeli przepisy prawa podatkowego nie stanowią inaczej"), w związku z tym, że jest zawarte w Dziale IV „Postępowanie podatkowe" nie odnosi się do stosowania prawa materialnego. Materia ta dominuje w większości spraw podatkowych, co uzasadnia zamieszczenie problematyki reprezentacji i pełnomocnictwa w Dziale I „Przepisy ogólne".

Niezbędne było wyraźne określenie w ordynacji podatkowej zdolności do działania w imieniu własnym osób fizycznych oraz zasad reprezentacji osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej.

Zarówno zdolność do działania w sferze podatkowej osób fizycznych, jak i reprezentacja osób prawnych i jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej została ukształtowana na wzór odpowiednich regulacji zawartych w kodeksie cywilnym. W szczególności przejęto zasadę, że zdolność do działania we własnym imieniu mają osoby fizyczne mające pełną zdolność do czynności prawnych w rozumieniu prawa cywilnego (**art. 50 § 1**). Osoby fizyczne niemające pełnej zdolności do czynności prawnych natomiast mogą działać tylko poprzez swoich przedstawicieli ustanowionych na podstawie przepisów prawa cywilnego (**art. 50 § 2**).

W zakresie reprezentacji osób prawnych przyjęto zasadę, analogicznie jak w art. 38 k.c., zgodnie z którym osoba prawna działa przez swoje organy w sposób przewidziany w ustawie i w opartych na niej statucie lub umowie (**art. 51**).

Obecna regulacja zawarta w art. 7a Ordynacji podatkowej została zamieszczona w **art. 53** projektu. Umiejscowienie tych przepisów w przepisach dotyczących reprezentacji, spowodowane jest zakresem regulacji tych norm, które odnoszą się do osób reprezentujących szczególnego podatnika (płatnika) jakim jest przedsiębiorstwo w spadku.

Regulacje dotyczące reprezentacji i pełnomocnictw zostały pogrupowane w oddziałach zawierających normy wspólne dla wszystkich instytucji (przepisy ogólne) oraz przepisy szczególne dotyczące poszczególnych rodzajów pełnomocnictw (pełnomocnictwo ogóle, szczególne, do doręczeń w kraju oraz szczególne tymczasowe).

2. Regulacje dotyczące pełnomocnictwa bazują na dotychczasowych rozwiązaniach, które sprawdziły się w praktyce ich stosowania. Zasadnicza różnica w porównaniu do stanu obecnego to możliwość działania zobowiązanego za pośrednictwem pełnomocnika także w sytuacji, gdy nie toczy się żadne postępowanie podatkowe. Tylko w wyraźnie przewidzianych przypadkach (por. art. 65) przepisy odwołują się do pojęcia „strony postępowania", co oznacza, że regulacja ta dotyczy tylko sytuacji, w której toczy się postępowanie podatkowe.

Proponuje się (w **art. 54 § 2**) wyodrębnienie pięciu kategorii pełnomocnictw: ogólnego, szczególnego, do doręczeń w kraju, szczególnego tymczasowego oraz podpisywania deklaracji, przy czym przepisy tego rozdziału regulują cztery pierwsze rodzaje pełnomocnictw. Natomiast regulacja dotycząca pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji została umiejscowiona w rozdziale 2 działu II (w art. 134 i art. 135).

Przepisy precyzują szczegółowe dane, jakie powinny być zawarte w treści pełnomocnictwa mające na celu zidentyfikowanie mocodawcy i pełnomocnika (**art. 56**).

Jeżeli pełnomocnictwa udziela osoba, która nie może się podpisać, pełnomocnictwo zgłasza się ustnie do protokołu albo pełnomocnictwo podpisuje za taką osobę osoba przez nią upoważniona, z podaniem przyczyn, dla których ta osoba sama się nie podpisała (**art. 56 § 3**).
W porównaniu ze stanem obecnym zmiany w tej regulacji polegają na: wprowadzeniu obowiązku podania w treści pełnomocnictwa przyczyn, dla których osoba udzielająca pełnomocnictwa nie może się podpisać oraz rozszerzenia przypadków, w których osoba niemogąca się podpisać może upoważnić do podpisania pełnomocnictwa inną osobę. Obecne regulacje odnoszą się do instytucji „opieki", która jest ustanawiana dla osób małoletnich lub dla osób pełnoletnich całkowicie ubezwłasnowolnionych. Nie obejmują one tym samym wielu życiowych przypadków, w których osoba udzielająca pełnomocnictwa nie może się podpisać. Wzorem dla tego nowego rozwiązania jest art. 90 kodeksu postępowania cywilnego. Proponuje się, aby tak jak w aktualnym stanie prawnym, adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy mogli sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie (**art. 54 § 4**).
Obowiązek wskazania adresu elektronicznego przez pełnomocnika szczególnego został wzmocniony sankcją, polegającą na potraktowaniu niepodania adresu elektronicznego lub podania błędnego adresu elektronicznego, tak jak braków w zakresie pism kierowanych do organów podatkowych (art. **56 § 4**).
W projekcie zaproponowano także regulację dotyczącą wszystkich pełnomocników, którzy są nierezydentami (**art. 56 § 2**).
Ponadto zobowiązany, ustanawiając więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie, będzie miał obowiązek wyznaczyć jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń (**art. 57 § 1**). Pełnomocnik profesjonalny, który wypowiedział pełnomocnictwo, będzie zobowiązany działać w sprawie przez dwa tygodnie, chyba że mocodawca zwolni go z tego obowiązku (**art. 57 § 2**). Obowiązek działania przez dwa tygodnie będzie nieaktualny w przypadku, gdy w sprawie są ustanowieni inni pełnomocnicy, którzy zapewnią reprezentację (**art. 57 § 3**).
3. Mając na względzie upowszechniającą się tendencję powierzania przez zobowiązanych maksymalnie szerokiego zakresu ich reprezentacji w sprawach podatkowych innym osobom, włączając w to wszystkie typy procedur podatkowych, zasadne jest utrzymanie w ustawie instytucji pełnomocnictwa ogólnego, otwartej dla wszystkich zobowiązanych. Przewiduje się, że pełnomocnictwa ogólne będą składane co do zasady w postaci elektronicznej według wzoru określonego w przepisach wydanych na podstawie **art. 59 § 1 pkt 1**. Sposób przesyłania pełnomocnictwa ogólnego w postaci elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia

bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostanie określony w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 59 § 2**). Zakres działania pełnomocnika ogólnego będzie obejmował wszystkie sprawy podatkowe (**art. 61 § 1**). Z danych dostępnych na koniec 21 listopada 2018 r. wynika, że pełnomocnictwo ogólne zostało zaakceptowane w praktyce (około 96 000 pełnomocnictw ogólnych). Tym samym Komisja nie widziała potrzeby wprowadzania zmian do instytucji pełnomocnika ogólnego polegających na możliwości ustanowienia pełnomocnika ogólnego upoważnionego do reprezentowania w sprawie konkretnego podatku, np. podatku akcyzowego lub podatku od nieruchomości.

Pełnomocnik ogólny może być ustanowiony w momencie, gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa, albo też w toku tej procedury. W celu zapewnienia efektywnego sposobu kontaktu z pełnomocnikiem ogólnym na pełnomocnika tego został nałożony obowiązek zawiadomienia o każdej zmianie adresu, pod którym dokonuje się doręczeń, lub adresu elektronicznego (**art. 62 § 2**). W przypadku niedopełnienia obowiązku poinformowania przez pełnomocnika ogólnego o zmianie adresu, doręczenie będzie skuteczne pod adresem wskazanym w treści pełnomocnictwa (**art. 62 § 3**). Odpowiednie stosowanie przepisów postępowania podatkowego dotyczących doręczeń pism, skutkuje domniemaniem doręczenia z upływem 14 dni od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia. Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego będzie wywierało skutek od dnia wpływu pełnomocnictwa do Centralnego Rejestru (**art. 62 § 1**). W celu ułatwienia korzystania z instytucji pełnomocnictwa i efektywnego korzystania z bazy danych przez organy podatkowe wzór pełnomocnictwa ogólnego, zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 59 § 1 pkt 1**). W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego w postaci elektronicznej pełnomocnictwo to będzie składane w formie pisemnej według wzoru (**art. 61 § 3**). Adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy będą mogli sami zgłaszać udzielenie im pełnomocnictwa ogólnego oraz zawiadamiać o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku reprezentacji (**art. 61 § 5**). W przypadku ustanowienia pełnomocnika ogólnego organ podatkowy, w razie potrzeby (np. do celów procesowych, przekazania sprawy do wojewódzkiego sądu administracyjnego) sporządzi wydruk tego pełnomocnictwa (zawiadomienia o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa) i dołączy go do akt sprawy (**art. 58**).

Konsekwencją zmian wprowadzonych w art. 56 § 3 jest zmiana dokonana w **art. 61 § 6**. Osobą upoważnioną do dokonania zawiadomienia w zakresie pełnomocnictwa ogólnego będzie pełnomocnik zamiast, tak jak obecnie, osoba sprawująca opiekę.

Pełnomocnictwa ogólne będą gromadzone w informatycznej bazie danych zwanej "Centralnym Rejestrem Pełnomocnictw Ogólnych" i dostępne na bieżąco dla wszystkich organów podatkowych (**art. 61 § 4** i **art. 63 § 2**). Centralny Rejestr będzie prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS). Proponuje się, aby minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, mając na celu zapewnienie sprawnego funkcjonowania pełnomocnictw ogólnych, upoważnić organ Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania zadań w zakresie prowadzenia Centralnego Rejestru (**art. 63 § 3**).

4. Pełnomocnictwo szczególne, tak jak dotychczas, będzie upoważniało do działania we wskazanej sprawie podatkowej, po złożeniu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy (**art. 64 § 1**). Uzupełniono obecne regulacje o umocowanie pełnomocnika szczególnego, z mocy prawa, do reprezentowania także w postępowaniach wpadkowych związanych ze sprawą wymiarową. Rozwiązanie to wyeliminuje spory dotyczące tego, czy zobowiązany czy pełnomocnik w sprawie wymiarowej powinni być adresatami rozstrzygnięć wymienionych w art. 64 § 1 zdanie drugie. Dodatkowo wprowadzono rozwiązanie polegające na istnieniu domniemania ciągłości pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym, wszczętym w następstwie ustaleń dokonanych w czynnościach sprawdzających i kontroli podatkowej, przy czym pozostawiono mocodawcy pełną swobodę, aby takie pełnomocnictwo było skuteczne tylko w kontroli podatkowej lub czynnościach sprawdzających (**art. 64 § 2**). Pełnomocnictwo szczególne będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone ustnie do protokołu lub w postaci elektronicznej (**art. 64 § 3**). Sposób przesyłania pełnomocnictwa szczególnego w postaci elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostanie określony w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 59 § 2**). Wprowadzono zasadę, że złożenie pełnomocnictwa z użyciem urzędowego formularza zawierającego jednak braki spowoduje obowiązek wezwania do uzupełnienia tych braków, z zastosowaniem zasady i konsekwencji identycznych jak dla wnoszenia wniosków (**art. 64 § 4**). Pełnomocnik szczególny będzie mógł występować w toczącym się już postępowaniu albo zainicjować to postępowanie, składając wniosek wraz z pełnomocnictwem.

Ponadto, pełnomocnik szczególny będzie mógł okazać oryginał lub notarialnie poświadczony odpis pełnomocnictwa szczególnego w celu sporządzenia przez organ podatkowy jego urzędowego odpisu i dołączenia do akt sprawy (**art. 64 § 5**). Zawiadomienia o zmianie zakresu

lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa – tak jak obecnie – będą dołączane do akt konkretnej sprawy (**art. 64 § 4**). Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa szczególnego będzie wywierało skutek od dnia zawiadomienia o tym organu podatkowego prowadzącego wskazaną w tym pełnomocnictwie sprawę podatkową (**art. 64 § 6**). W celu ułatwienia korzystania z instytucji pełnomocnictwa szczególnego wzór pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 59 § 1 pkt 2**). Użycie urzędowego wzoru pełnomocnictwa szczególnego nie będzie obowiązkowe (pełnomocnictwo składa się według urzędowego wzoru a nie na urzędowym wzorze). Wystarczające będzie zatem, aby w treści złożonego pełnomocnictwa zawarte były wszystkie elementy znajdujące się w urzędowym wzorze pełnomocnictwa.

5. Ustanowienie pełnomocnika do doręczeń w kraju (**art. 65**) będzie nie uprawnieniem, ale obowiązkiem strony postępowania. Przy czym ten obowiązek będzie dotyczył tylko podmiotu w stosunku do którego wszczęto postępowanie podatkowe. W tym zakresie utrzymano dotychczasową zasadę.

Proponuje się w **art. 65 § 1 pkt 1**, aby strona, która zmieniła adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej, miała obowiązek ustanowienia krajowego pełnomocnika do spraw doręczeń, z tym że pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany bez względu na okres przebywania poza granicami kraju. Usprawni to przebieg postępowania podatkowego prowadzonego wobec osób przebywających czasowo zagranicą, w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej, niezależnie od czasu trwania wyjazdu. Jednocześnie obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń będzie obowiązywał w stosunku do osób niemających miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej (**art. 65 § 1 pkt 2**). Obowiązek ten będzie dotyczył sytuacji, w których taka osoba uzyska status strony postępowania w czasie pobytu w Polsce. Pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany, gdy nie ustanowiono pełnomocnika ogólnego lub szczególnego albo gdyby nie było możliwe doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej (zdanie wstępne art. 65 § 1 oraz **art. 65 § 2**). Tak jak obecnie, w razie niedopełnienia obowiązku ustanowienia pełnomocnika pismo będzie uważane za doręczone pod adresem w kraju, a organ podatkowy pozostawi pismo w aktach sprawy (**art. 65 § 3**). Pełnomocnictwo do doręczeń będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone ustnie do protokołu lub w postaci elektronicznej (art. 65 § 3 w zw. z **art. 65 § 4**). Nowym rozwiązaniem jest odpowiednie stosowanie przepisów dotyczących obowiązku ustanowienia pełnomocnika

do doręczeń w kraju do podatników podatku rolnego, leśnego i od nieruchomości, którzy złożyli deklarację na ten podatek (**art. 65 § 5**). Uzasadnieniem dla wprowadzenia tego rozwiązania są sygnalizowane przez organy gminne trudności w kontakcie z podatnikami tego podatku, którzy po złożeniu deklaracji podatkowej opuszczają terytorium Polski. Rozwiązanie to jest podyktowane potrzebą zapewnienia komunikacji z podatnikiem tego podatku, któremu na podstawie tego samego stanu faktycznego i co roku dokonuje się wymiaru podatku. Wzór pełnomocnictwa do doręczeń oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia przez Ministra Finansów (**art. 59 § 1 pkt 2**). Sposób przesyłania pełnomocnictwa do doręczeń w postaci elektronicznej, uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych zawartych w pełnomocnictwach oraz potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem, zostanie określony w drodze rozporządzenia Ministra Finansów (**art. 59 § 2**).

6. Regulacje dotyczące pełnomocnictwa szczególnego tymczasowego mają na celu zapewnienie możliwości dokonywania czynności w stosunku do osoby nieobecnej oraz podmiotu, który nie posada organów (siedziby lub miejsca prowadzenia działalności). Osobą nieobecną jest osoba niemająca miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 Kodeksu cywilnego lub której miejsce pobytu nie jest znane. Przepisy **art. 66 § 1** przyznają organowi podatkowemu kompetencję do ustanowienia przedstawiciela dla osoby nieobecnej. Bezwzględną przesłanką ustanowienia przedstawiciela jest zaistnienie sprawy niecierpiącej zwłoki. Coraz częściej zdarzają się sytuacje, gdy zobowiązanego należy uznać za osobę nieobecną. W takich sytuacjach organy podatkowe powinny dysponować instrumentami prawnymi pozwalającymi na podejmowanie działań wobec zobowiązanego. Mając powyższe na uwadze, proponuje się utrzymać instytucję tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Przesłanką ustanowienia tego rodzaju pełnomocnika będzie sprawa niecierpiąca zwłoki. Tymczasowy pełnomocnik byłby wyznaczany dla nieobecnej osoby fizycznej (art. 66 § 1). Natomiast dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej pełnomocnik tymczasowy byłby wyznaczany w przypadku braku jej organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw (**art. 67 § 1**). Pełnomocnik tymczasowy byłby upoważniony do działania do czasu ustanowienia kuratora przez sąd. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym osoby fizycznej w pierwszej kolejności może być wyznaczony przez organ podatkowy członek rodziny osoby nieobecnej, jeżeli wyrazi na to zgodę, lub, w przypadku braku takiej zgody, adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy. Pełnomocnikiem tymczasowym dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej

jest doradca podatkowy, radca prawny lub adwokat wyznaczony w trybie **art. 68 § 1** lub **2**. Pełnomocnik tymczasowy wyznaczany dla osoby nieobecnej w sprawach niecierpiących zwłoki będzie uprawniony do dokonywania w imieniu tej osoby wszystkich czynności procesowych. Proponowane rozwiązanie zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku braku kontaktu za stroną, przy jednoczesnym zagwarantowaniu reprezentacji przez członka rodziny lub profesjonalnej reprezentacji (przez doradcę podatkowego, radcę prawnego lub adwokata) w trakcie postępowania podatkowego w czasie jej nieobecności i właściwej ochrony jej interesów. W **art. 68 § 3** Ordynacji podatkowej wskazano natomiast przepisy regulujące kwestie ustalania wynagrodzenia oraz zwrotu kosztów z tytułu wykonywania czynności tymczasowego pełnomocnika szczególnego. W tym zakresie art. 68 § 3 Ordynacji podatkowej zawiera odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów o opłatach za czynności doradców podatkowych, adwokatów i radców prawnych w zakresie ponoszenia kosztów nieopłaconej pomocy prawnej oraz zwrotu niezbędnych i udokumentowanych wydatków.

Rozdział 6. Organy podatkowe i ich właściwość

Oddział 1. Organy podatkowe

1. Projektowane przepisy uwzględniają unifikację struktur administracji podatkowej, kontroli skarbowej i Służby Celnej wprowadzone ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2018 r. poz. 508 z późn. zm.). Wprowadzony z dniem 1 marca 2017 r. nowy ustrój organów podatkowych jest konsekwencją zniesienia organów Służby Celnej oraz organów kontroli skarbowej oraz przekształcenia izby skarbowej w izbę administracji skarbowej, która działa w połączeniu z funkcjonującą do końca lutego 2017 r. w tym samym województwie izbą celną oraz częściowo urzędem kontroli skarbowej. Nowe organy Krajowej Administracji Skarbowej zostały enumeratywnie wyliczone w art. 11 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, a w konsekwencji uwzględniono te organy w projektowanych przepisach dotyczących organów podatkowych.

Organy podatkowe, a właściwie administrację skarbową w rozumieniu powyższych przepisów można zdefiniować jako organizatorską działalność państwa w dziedzinie gromadzenia środków publicznych, obejmującą od strony przedmiotowej podatki państwowe i samorządowe, a także niepodatkowe należności budżetowe, a obowiązek ich ponoszenia na rzecz tych podmiotów wynika z ustaw[152]. Działalność organów podatkowych (administracji

[152] Zob. szerzej J. Kulicki, Prawne aspekty budowy modelu administracji danin publicznych w Polsce, „Analizy BAS" 2010, nr 5 (30), s. 2-5.

skarbowej) obejmuje zatem z jednej strony zarządzanie daninami publicznymi, przez co należy rozumieć kierowanie i organizowanie wykonywania przez organy skarbowe prawa podatkowego oraz realizację funkcji edukacyjnej, z drugiej natomiast, samo wykonywanie publicznej działalności państwa w zakresie prawa podatkowego, rozumiane jako: rejestracja, wymiar, weryfikacja, kontrola, pobór i windykacja, ale również funkcja prewencyjna, informacyjna oraz dochodzeniowo-śledcza[153].

2. Biorąc pod uwagę zróżnicowanie organów podatkowych przede wszystkim pod względem ustrojowo-organizacyjnym, ale także ze względu na odmienną właściwość wynikającą z przepisów szczególnych, a w konsekwencji zróżnicowany zakres przyznanych kompetencji w zaproponowanych przepisach zrezygnowano ze zdefiniowania pojęcia organów podatkowych na rzecz enumeratywnego ich wyliczenia w **art. 69 § 1** projektowanych przepisów. Inny jest bowiem zakres działania organu podatkowego pierwszej instancji w porównaniu do organu odwoławczego, czy też organu podatkowego państwowego (na poziomie centralnym lub terenowym) i samorządowego. Przepis **art. 69** projektu zawiera wyliczenie rodzajów organów podatkowych, które funkcjonują w Polsce. Wśród nich możemy wyróżnić dwie kategorie organów: państwowe i samorządowe. Podział ten jest związany z występowaniem w polskim systemie finansów publicznych podatków stanowiących dochód budżetu państwa oraz dochód jednostek samorządu terytorialnego.

3. Do pierwszej kategorii organów podatkowych należą naczelnicy urzędów skarbowych, naczelnicy urzędów celno-skarbowych, dyrektorzy izb administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej oraz minister właściwy do spraw finansów publicznych[154]. Organy te realizują podatki stanowiące dochód budżetu państwa oraz niektóre daniny stanowiące dochód budżetu gminy (karta podatkowa, podatek od czynności cywilnoprawnych, podatek od spadków i darowizn). Samorządowymi organami podatkowymi są natomiast: wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, czyli samorządowe organy podatkowe, które zostały zdefiniowane w art. 13 pkt 17 ordynacji podatkowej oraz samorządowe kolegium odwoławcze.

Uprawnienia naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego oraz dyrektora izby administracji skarbowej jako organu podatkowego w zakresie spraw podatkowych przyznano również radcy skarbowemu, który wykonuje czynności orzecznicze w

[153] Zob. J. Kulicki, Administracja danin publicznych w Polsce, Warszawa 2014, s. 141 i nast.

[154] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

tym organie (**art. 69 § 5**). Instytucja ta została wprowadzona ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonuje od 01.03.2017 r. i jest *de facto* odpowiednikiem dekoncentracji zadań powyższych organów w ramach danej jednostki organizacyjnej.

Zarówno Szef Krajowej Administracji Skarbowej (**art. 69 § 2**), jak i minister właściwy do spraw finansów publicznych (**art. 69 § 4**) jest organem podatkowym w rozumieniu projektowanej ordynacji podatkowej w przypadku, gdy działa w sytuacjach wymienionych w tych przepisach.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego, informacji ogólnych i objaśnień podatkowych, ale również w zakresie uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, jeżeli wniesie o to Rzecznik Praw Podatnika oraz w inny sposób nie można usunąć stanu zagrażającego szczególnie ważnemu interesowi zobowiązanego.

Odrębnym organem podatkowym w sprawach dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego jest Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (**art. 69 § 3**). Zgodnie z ustawą o Krajowej Administracji Skarbowej organ ten jest również odpowiedzialny za zapewnienie jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej (w tym jej przetwarzanie i udostępnianie) oraz identyfikowanie obszarów zagrożeń mogących mieć wpływ na prawidłowość wykonywania obowiązków podatkowych i celnych.

Wskazać należy również, iż wszystkie organy podatkowe, bez względu na ich właściwość (rzeczową, miejscową czy instancyjną) mają obowiązek udzielania informacji w zakresie prawa podatkowego i wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu jego obowiązków i korzystaniu z praw, jednakże główną rolę w tym zakresie powinien odgrywać Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej.

4. Przyjęta natomiast w projektowanej ordynacji podatkowej koncepcja organu odwoławczego różni się od metody zastosowanej w Kodeksie postępowania administracyjnego (art. 17) i w obowiązującej do końca lutego 2017 r. ustawie o kontroli skarbowej (art. 8), gdzie ustawodawca posłużył się wyłącznie określeniem „organ wyższego stopnia". Podobnie jak dotychczas w art. **69 § 1 i 2** projektowanych przepisów nie zdefiniowano pojęcia organu odwoławczego, wymieniając *expressis verbis* organy, które należy uznać za odwoławcze. To taksatywne wyliczenie przyjęto jako element pozwalający na określenie właściwości instancyjnej organów podatkowych. Zgodnie z **art. 69 § 1 pkt 2**, identycznie jak obecnie, organem odwoławczym od decyzji naczelnika urzędu celno-skarbowego jest ten sam organ, który wydał zaskarżoną decyzję w pierwszej instancji. Pozostawiono zatem brak dewolutywności w tym zakresie przede wszystkim ze względu na brzmienie przepisów ustawy o Krajowej Administracji

Skarbowej, pomimo iż przedmiotem kontroli celno-skarbowej są sprawy skomplikowane i charakteryzujące się wysokim ciężarem gatunkowym ze względu na bezpieczeństwo finansowe państwa.

5. Organy wyższego stopnia zostały natomiast enumeratywnie wymienione w **art. 69 § 6** projektu w przeciwieństwie do dotychczas obowiązującego przepisu art. 13 § 3 ordynacji podatkowej stanowiącego, iż organem wyższego stopnia jest organ odwoławczy. Posługiwanie się pojęciem „organ odwoławczy" przy określaniu pozycji organów wyższego stopnia należy bowiem uznać za niewłaściwe, ponieważ organ wyższego stopnia nie może być z góry traktowany w postępowaniu podatkowym jako organ odwoławczy. Może on występować w tej roli dopiero wówczas, gdy zostanie wniesione odwołanie od decyzji lub zażalenie na postanowienie organu pierwszej instancji. Organ odwoławczy może działać z urzędu w trybie nadzoru, gdy prowadzi postępowanie w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji lub rozstrzyga o wznowieniu postępowania, gdy przyczyną wznowienia postępowania było działanie tego organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Pozostawienie dotychczasowych regulacji skutkowałoby błędnym zastosowaniem przez organ wyższego stopnia w postępowaniu odwoławczym kompetencji przysługujących w postępowaniu prowadzonym w trybie nadzoru.

6. W **art. 70** pozostawiono upoważnienie ustawowe dla Rady Ministrów do nadawania w drodze rozporządzenia uprawnień organów podatkowych, jeśli jest to uzasadnione wymogami bezpieczeństwa państwa i ochroną informacji niejawnych. W praktyce Rada Ministrów korzystała z tych kompetencji[155], a zakres właściwości rzeczowej tych quasi-organów obejmował jedynie podatek dochodowy od osób fizycznych, należny od uzyskanych od tych organów przychodów przez funkcjonariuszy lub innych podatników wykonujących czynności objęte ochroną, ze stosunku służbowego, stosunku pracy lub z działalności wykonywanej osobiście.

7. W **art. 71** projektowanych przepisów zawarto normę adresowaną do ministra właściwego do spraw finansów publicznych, która nakłada na niego obowiązek ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych. Norma ta jest również adresowana do wszystkich organów podatkowych, które zgodnie z tym przepisem powinny podporządkować się temu nadzorowi. Przez nadzór należy rozumieć zespół form i sposobów działania zmierzających do zapewnienia przez organ

[155] Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 23 marca 2012 r. w sprawie uprawnień organów podatkowych (Dz.U. poz. 363 z późn. zm.).

nadzorczy prawidłowości działania organu lub innego podmiotu nadzorowanego, w szczególności poprzez zapobieganie i usuwanie nieprawidłowości.

Projektowane przepisy przywracają ogólny nadzór ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Od 1 marca 2017 r. nadzór ten został przekazany Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, jednakże organami podatkowymi są również organy jednostek samorządu terytorialnego. Sprawowanie zwierzchniego nadzoru nad organami samorządowymi przez Szefa KAS działającego w ramach administracji rządowej wydaje się rozwiązaniem budzącym wątpliwości. Jednocześnie zgodnie z proponowanym art. 545 minister właściwy do spraw finansów publicznych dąży do zapewnienia jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego przez organy podatkowe, a w konsekwencji pozostawienie ogólnego nadzoru Szefowi KAS oznaczałoby nieprawidłową korelację zależności między tym organem a ministrem właściwym do spraw finansów publicznych.

8. W **art. 72** zawarto natomiast instytucję dekoncentracji wykonywania zadań w ramach danej jednostki organizacyjnej (zmodyfikowany odpowiednik obecnie obowiązującego art. 143 ordynacji podatkowej). Przepis ten reguluje bowiem zagadnienie udzielania upoważnienia do załatwienia spraw przez organy podatkowe pracownikowi. Instytucja ta dopuszcza możliwość wykonywania kompetencji organu przez inne osoby niż organ podatkowy, co jest niezbędne do prawidłowego funkcjonowania organu podatkowego oraz sprawnego załatwiania spraw przez pracowników. Zgodnie jednak z przepisami ustrojowymi państwowych organów podatkowych (ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej) pracodawcą w każdym województwie jest izba administracji skarbowej (reprezentowana przez dyrektora izby administracji skarbowej), w tym również pracowników lub funkcjonariuszy zatrudnionych w urzędzie skarbowym czy też urzędzie celno-skarbowym. Upoważnienie do działania z upoważnienia organu podatkowego wydaje natomiast dany organ, a nie pracodawca – pracownikowi lub funkcjonariuszowi. Konieczne jest zatem uszczegółowienie ogólnej zasady w odniesieniu do państwowych organów podatkowych (**72 § 3**), poprzez wskazanie na możliwość udzielenia upoważnienia również pracownikom:

- obsługującym naczelnika urzędu celno-skarbowego lub dyrektora izby administracji skarbowej albo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej – przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej;
- komórek organizacyjnych urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych –- przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

W stosunku do obecnie funkcjonujących przepisów, w celu wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych, katalog spraw do załatwienia w imieniu organu, uzupełniono o możliwość poświadczania zgodności odpisu dokumentu z oryginałem.

Oddział 2. Właściwość organów podatkowych

1. Z ustrojem i kształtem organów podatkowych wiąże się bezpośrednio kwestia ich właściwości, która musi być przez nie przestrzegana. Zaproponowane rozwiązania są tożsame z obowiązującymi przepisami regulującymi właściwość zarówno w podatkach pobieranych przez organy państwowe, jak i organy samorządowe. Jednocześnie pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwość określenia, w drodze rozporządzenia, właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów w sposób odmienny niż określony w generalnej zasadzie, uwzględniając w szczególności posiadanie miejsca zamieszkania lub siedziby za granicą, miejsce uzyskiwania dochodów oraz miejsce położenia przedmiotu opodatkowania

2. Projektowane przepisy uwzględniają także tzw. petryfikację właściwości, która oznacza, iż organ właściwy w chwili wszczęcia kontroli pozostawałby właściwy we wszystkich kwestiach związanych z przedmiotem sprawy zarówno w postępowaniu podatkowym, jak i w innych postępowaniach tzw. wpadkowych, np. w przedmiocie zabezpieczenia. Jednocześnie pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwość określenia, w drodze rozporządzenia, przypadków, w których w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wynikający z generalnej zasady, uwzględniając w szczególności zmianę miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika.

3. Proponuje się utrzymać szczególny tryb wyznaczania właściwości organu podatkowego pierwszej instancji do prowadzenia konkretnych postępowań lub kontroli. Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie mógł wyznaczyć odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego albo dyrektora izby administracji jako właściwego do przeprowadzenia kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów. Wyznaczenie organu do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych nastąpi, jeżeli spełniona jest przesłanka i cel zastosowania tej instytucji, tj. uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub zabezpieczenie dowodów jego popełnienia.

4. W projektowanych przepisach proponuje się również utrzymanie procedury przejęcia postępowania podatkowego prowadzonego przez naczelnika urzędu skarbowego do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego po uprzednim wyrażeniu przez niego zgody.

5. Kompetencje organu do rozpatrzenia i rozstrzygnięcia określonego rodzaju spraw podatkowych należy zatem rozumieć jako właściwość organów podatkowych, a konieczność jej przestrzegania z urzędu jest podstawowym obowiązkiem organów podatkowych, co zostało uregulowane w **art. 73** projektowanych przepisów. Niecelowe jest jednak ograniczenie przestrzegania tej właściwości jedynie do właściwości rzeczowej oraz miejscowej. Organy podatkowe są bowiem zobowiązane również do przestrzegania wszelkiej właściwości, w tym instancyjnej. To rozwiązanie legislacyjne pozwoli również uprościć przepisy w tym zakresie.

W **art. 74** zawarto odesłanie do poszczególnych przepisów nadającym kompetencje organom podatkowym w zakresie ich właściwości rzeczowej. Odnośnie do państwowych organów podatkowych są to przede wszystkim przepisy ustrojowe, regulujące organizację, strukturę oraz kompetencje organów administracji skarbowej, czyli ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej oraz ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2013 r. poz. 743 z późn. zm.). Kompetencje organów samorządowych regulują natomiast głównie przepisy ustaw normujących ustrój poszczególnych jednostek samorządu terytorialnego[156] oraz ustawa z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych[157]. Właściwość rzeczowa organów podatkowych została również unormowana w przepisach niniejszej ustawy oraz wydanych na jej podstawie przepisach wykonawczych.

Właściwość miejscowa organów podatkowych, rozumianą jako zdolność do rozstrzygania spraw w obszarze określonej jednostki podziału terytorialnego, została zawarta w **art. 75 § 1** ordynacji podatkowej. Zgodnie z tą zasadą właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według kryterium miejsca zamieszkania lub siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub innej osoby fizycznej, osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej. Od generalnej zasady zawartej w tym przepisie mogą zostać wprowadzone wyjątki. Minister właściwy do spraw finansów publicznych w oparciu o upoważnienie ustawowe zawarte w **art. 75 § 2** może w sposób odmienny ustalić właściwość miejscową organów

[156] Ustawa z dnia: 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1875 z późn. zm.), 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U z 2017 r. poz. 1868 z późn. zm.), 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2018 r. poz. 913).

[157] Dz. U. z 2018 r. poz. 570

podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów.

Osoby trzecie mogą ponosić odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe podatnika, płatnika lub inkasenta, a organem właściwym dla orzeczenia w tym zakresie jest organ właściwy dla podatnika, płatnika lub inkasenta w sprawach konkretnych należności, za które odpowiedzialność ponosi ta osoba trzecia, co zostało uregulowane w **art. 76**. Zgodnie z tym przepisem dla ustalenia właściwości organu w tym zakresie konieczne jest zatem uprzednie ustalenie właściwego organu dla danego podatnika i danego podatku, za który ten podmiot jest odpowiedzialny.

W **art. 77 § 1** nowej ordynacji podatkowej proponuje się utrzymanie zasady, że organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie praw i obowiązków podatnika (płatnika, inkasenta), przejętych przez następcę prawnego, jest organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego. Organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego będzie więc właściwy do wszczęcia kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego za okresy przed zdarzeniem skutkującym sukcesją podatkową. Za przyjęciem takiego rozwiązania przemawia fakt, iż następca prawny posiada dokumentację dotyczącą działalności podmiotu przejmowanego. Takie rozwiązanie usprawni proces ewentualnej weryfikacji rozliczeń poprzednika w ramach procedur przewidzianych w przepisach niniejszej ustawy. Powyższa zasada nie będzie dotyczyć spadkobierców będących następcami prawnymi. W tym zakresie właściwym pozostanie organ właściwy według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy (**art. 77 § 2**). W przypadku natomiast praw i obowiązków w zakresie podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie następstwa prawnego spadkobierców oraz zapisobierców windykacyjnych będzie wójt, burmistrz lub prezydent miasta właściwy ze względu na miejsce położenia przedmiotów opodatkowania spadkodawcy (**art. 77 § 3**).

6. Co do zasady zmiana podstaw właściwości każdego rodzaju pociąga za sobą również zmianę właściwości organu. W takich przypadkach organ podatkowy prowadzący postępowanie powinien umorzyć postępowanie i przekazać sprawę właściwemu organowi. Przepis **art. 78 § 1** stanowi jednak, że jeżeli w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego nastąpi zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej organu podatkowego, organem właściwym miejscowo za ten okres rozliczeniowy pozostaje ten organ, który był właściwy w pierwszym dniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego. Powyższa regulacja dotyczy właściwie podatków o otwartym podatkowym stanie faktycznym, gdzie występują zjawiska o charakterze periodycznym lub ciągłym, zaś podstawę opodatkowania stanowi ujęty wymiernie

przedmiot tego podatku w jednostce czasu. Przepis ten dotyczy zatem przede wszystkim takich podatków, jak podatek dochodowy, podatek od towarów i usług czy podatek akcyzowy.
Jednocześnie proponuje się utrzymanie fakultatywnej delegacji dla ministra do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia przypadków, w których w razie zmiany właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego właściwym organem podatkowym jest inny niż na pierwszy dzień roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego.

7. W **art. 79 § 1** utrzymano regulacje w zakresie właściwości organów podatkowych w sprawach, w których następuje zmiana właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego, a więc w innym momencie niż uregulowany w art. 78. W takim przypadku organ, który stał się właściwy w zakresie danego podatku za następne okresy rozliczeniowe lub rok podatkowy, staje się również właściwy dla tego podatku za poprzednie lata podatkowe lub okresy rozliczeniowe z zastrzeżeniem jednak art. 80.

8. Proponuje się utrzymanie w **art. 79 § 2** nowej ordynacji podatkowej fakultatywnego upoważnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, przypadków, w których, w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym będzie organ inny niż wymieniony w art. 79 § 1 nowej ordynacji podatkowej, w celu zapewnienia jednolitego sposobu wyznaczania właściwości miejscowej organów podatkowych oraz efektywnego działania tych organów. W przeszłości ta kwestia budziła wiele wątpliwości, ponieważ przepisy wykonawcze regulowały jedynie zmianę miejsca zamieszkania lub siedziby w trakcie roku podatkowego.

9. Proponowany przepis **art. 80 § 1** jest odstępstwem od generalnej zasady wyrażonej w art. 79 w przypadku odpadnięcia podstawy właściwości podatkowej danego organu podatkowego po zakończeniu roku podatkowego. Zmiana właściwości po wszczęciu postępowania lub kontroli podatkowej nie wpływa na zmianę właściwości organu podatkowego, co jest podyktowane przede wszystkim ekonomiką postępowania. Przepis ten stosuje się do wszystkich spraw związanych z zobowiązaniem podatkowym, którego dotyczy postępowanie „wymiarowe" lub kontrola. Powyższe rozwiązanie oznaczać będzie skupienie w jednym organie wszystkich rodzajowo spraw jednego podatnika dotyczących danego zobowiązania podatkowego.

10. Proponuje się również jednoznaczne określenie w **art. 80 § 2** nowej ordynacji podatkowej, że jeżeli zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło po zakończeniu kontroli podatkowej, właściwym miejscowo w sprawie, której ta kontrola dotyczy, pozostaje organ właściwy w dniu wszczęcia kontroli podatkowej. Wyeliminuje to wątpliwości

interpretacyjne w zakresie ustalenia właściwości organu podatkowego w sytuacji, gdy zdarzenie powodujące zmianę właściwości miejscowej następuje po zakończeniu kontroli, a przed wszczęciem postępowania. Pragmatyka i ekonomika postępowania wymaga, aby organ dokonujący merytorycznej oceny sprawy w protokole kontroli pozostał organem właściwym miejscowo w sprawie wszczęcia postępowania podatkowego, niezależnie od tego, czy zdarzenie powodujące zmianę właściwości organu podatkowego nastąpiło w toku kontroli, czy po jej zakończeniu.

Rozwiązania proponowane w art. 80 § 1 i 2 nowych przepisów powinny mieć odpowiednie zastosowanie w razie następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości, w sprawach, o których mowa art. 130 § 4, art. 245 i art. 246 nowej ordynacji podatkowej oraz w sprawach orzekania o odpowiedzialności osób trzecich (**art. 80 § 3**).

11. Proponuje się utrzymać szczególny tryb wyznaczania właściwości organu podatkowego pierwszej instancji do prowadzenia konkretnych postępowań lub kontroli. Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie mógł wyznaczyć odpowiednio naczelnika urzędu skarbowego albo dyrektora izby administracji skarbowej jako właściwego do przeprowadzenia tych kontroli lub postępowań w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów.

Wyznaczenie organu do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych nastąpi, jeżeli spełniona jest przesłanka i cel zastosowania tej instytucji, tj. uzasadnione podejrzenie popełnienia przestępstwa skarbowego lub zabezpieczenie dowodów jego popełnienia. Każda z tych przesłanek ma charakter rozłączny, co oznacza, że zaistnienie jednej z nich daje podstawę do wyznaczenia organu. Z kolei celem wyznaczenia jednego organu podatkowego do prowadzenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych jest przyczynienie się do usprawnienia i przyspieszenia kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych w sprawach dotyczących podatników pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów (**art. 81 § 1**). Ukierunkowanie na osiągnięcie tego celu jest warunkiem koniecznym do zastosowania instytucji wyznaczenia organu. Wyznaczonym organem podatkowym może być wyłącznie organ właściwy przynajmniej dla jednego z podatników uczestniczących w transakcji (**art. 81 § 3**). Organ ten, zamiast prowadzić sprawę tego jednego podatnika, poprowadzi sprawę wszystkich uczestników transakcji. Projektowany przepis ma służyć podniesieniu efektywności postępowań podatkowych (kontroli). Przykładowo przepisy znajdą zastosowanie w złożonych sprawach, gdy wystąpi potrzeba skorzystania z wiedzy i doświadczenia pracowników konkretnego organu podatkowego, szczególnie w obszarze zorganizowanej przestępczości, przestępstw „karuzelowych”,

instrumentów pochodnych i firmanctwa. Uprawnienie to będzie przysługiwać Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w odniesieniu do naczelników urzędów skarbowych lub dyrektorów izb administracji skarbowej na terenie całego kraju, z wyjątkiem sytuacji, gdy właściwy do wyznaczenia będzie dyrektor izby administracji skarbowej.

12. Na podstawie **art. 81 § 2** nowej ordynacji podatkowej analogiczne uprawnienie jak Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej będzie przysługiwać również dyrektorom izb administracji skarbowej w odniesieniu do nadzorowanych przez nich naczelników urzędów skarbowych. Jeżeli sprawy będą dotyczyć zobowiązanych pozostających w zakresie właściwości miejscowej naczelników urzędów skarbowych nadzorowanych przez dyrektora izby administracji skarbowej, wyznaczenia dokona ten dyrektor i może obejmować przekazanie toczących się kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych. Czynności podjęte w toku kontroli podatkowej oraz we wszczętym postępowaniu podatkowym przez dotychczasowe organy podatkowe pozostaną w mocy (**art. 81 § 4**). Wyznaczenie właściwego miejscowo organu podatkowego pierwszej instancji następować będzie w drodze niezaskarżalnego postanowienia określającego podatnika, dla którego został wyznaczony organ podatkowy oraz zakres spraw tego podatnika objętych właściwością wyznaczonego organu (**art. 81 § 5**), które zostanie doręczone podatnikowi, dla którego wyznaczono właściwy organ podatkowy oraz zainteresowanym organom (**art. 81 § 6**).

13. W projektowanych przepisach proponuje się również w **art. 82 § 1** stworzenie procedury przejęcia postępowania podatkowego prowadzonego przez naczelnika urzędu skarbowego do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego po uprzednim wyrażeniu przez niego zgody. W porównaniu z obecnie obowiązującymi przepisami Ordynacji podatkowej zrezygnowano z warunku, który musiał być spełniony, aby można było przekazać do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego postępowania podatkowego. Zgodnie bowiem z obecnym art. 18d przekazanie sprawy może nastąpić, jeżeli informacje otrzymane przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej nie pozwalają na wyjaśnienie istotnych okoliczności faktycznych sprawy. Naczelnik urzędu skarbowego powinien mieć możliwość przekazania postępowania podatkowego w sytuacjach, gdy rozmiary, złożoność i stopień oddziaływania występujących uchybień w sposób istotny wpływają na system bezpieczeństwa finansowego państwa.

Podstawą przejęcia sprawy będzie niezaskarżalne postanowienie naczelnika urzędu skarbowego prowadzącego postępowanie podatkowe. Postanowienie będzie zawierać w szczególności:

1) wskazanie postępowania podatkowego, którego przejęcie dotyczy,

2) uzasadnienie,

3) wskazanie naczelnika urzędu celo-skarbowego właściwego na dzień wszczęcia przejmowanego postępowania podatkowego (**art. 82 § 2**).

Czynności podjęte we wszczętym postępowaniu podatkowym przez dotychczasowy organ podatkowy pozostaną w mocy. Postanowienie o przekazaniu sprawy zostanie doręczone stronie, właściwemu naczelnikowi urzędu celno-skarbowego oraz dyrektorowi izby administracji skarbowej nadzorującemu naczelnika urzędu skarbowego (**art. 82 § 3 i 4**). Na postanowienie nie będzie służyć zażalenie, co wynika z zasad ogólnych.

14. W przypadku gdy dwa lub więcej organów podatkowych uznaje się za właściwe do rozstrzygnięcia sprawy lub żaden z organów nie uznaje się za właściwy w danej sprawie, konieczne jest władcze działanie organu wskazującego właściwy organ podatkowy. W **art. 83** w sposób kazuistyczny wskazano na organy, które posiadają kompetencje do rozstrzygania sporów o właściwość między organami podatkowymi. W zależności od organów podatkowych, które toczą spór, spory o właściwość rozstrzyga dyrektor izby administracji skarbowej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej lub sąd administracyjny w formie postanowienia (**art. 83 § 2**). W przypadku sporu między naczelnikami urzędów skarbowych, naczelnikami urzędów celno-skarbowych lub miedzy naczelnikiem urzędu skarbowego a naczelnikiem urzędu celno-skarbowego na obszarze właściwości miejscowej różnych dyrektorów izb administracji skarbowej wniosek o rozstrzygnięcie sporu organy muszą przekazywać za pośrednictwem właściwego dyrektora izby administracji skarbowej (**art. 83 § 3**). Powyższe w wielu przypadkach eliminuje w ogóle spory miedzy organami, a stanowisko organu II instancji w wielu przypadkach ułatwia podjęcie decyzji w tej sprawie. W przepisach obecnie obowiązujących nie ma obowiązku pośrednictwa dyrektora izby administracji skarbowej w przypadku sporu miedzy naczelnikiem urzędu skarbowego i naczelnikiem urzędu celno-skarbowego na obszarze właściwości miejscowej różnych dyrektorów izb administracji skarbowej. Dodano również przepis odsyłający do odpowiedniego stosowania art. 22 k.p.a. w przypadku sporów o właściwość pomiędzy organami podatkowymi a innymi organami administracji publicznej.

Wprowadzenie bezwzględnego zakazu podejmowania czynności przez organy podatkowe w przypadku wystąpienia sporu o właściwość organu podatkowego byłoby niezasadne, powodujący powstawanie nieodwracalnych, negatywnych skutków zarówno dla strony, jak i organu podatkowego, dlatego w **art. 84** wprowadzono wyjątek od zasady niedziałania organu podatkowego. Organy są zobowiązane do podejmowania pewnych niezbędnych czynności,

jednakże ograniczają się one do czynności niezbędnych, i tylko ze względu na interes publiczny lub ważny interes strony.

Rozdział 7. Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania

1. W zdecydowanej większości krajów, których systemy prawne mają klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy zastosowania klauzuli są rozstrzygane jedynie decyzjami administracji podatkowej, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu. Zasadą jest brak zinstytucjonalizowanego udziału czynnika eksperckiego lub społecznego spoza administracji podatkowej w rozstrzyganiu spraw unikania opodatkowania. W niektórych państwach takie ciała opiniodawcze z powodzeniem jednak funkcjonują, pełniąc istotną rolę w procesie stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach. Bazując na rozwiązaniach francuskich (Comité de l'Abus de Droit Fiscal), australijskich (General Anti-Avoidance Rule Panel) oraz kanadyjskich (General Anti-Avoidance Rule Committee) oraz najnowszych brytyjskich rozwiązaniach prawnych (Advisory Panel) proponuje się utrzymanie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej Radą. Potrzeba utworzenia takiego podmiotu nabiera szczególnej wagi w kontekście obaw co do sposobu stosowania klauzuli przez administrację podatkową, uzewnętrznionych w uzasadnieniu wyroku TK, jak też w dyskusjach społecznych.

W przyjętych rozwiązaniach dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy jej zastosowania są rozstrzygane decyzjami wydawanymi przez Szefa KAS, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu administracyjnego (art. 594 i następne). To w tych rozstrzygnięciach opartych o klauzulę ogólną realizowane jest przez uprawniony organ przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Natomiast Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, tak jak dotychczas będzie organem niezależnym w zakresie swego działania, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (**art. 85**). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowaniu klauzuli, ponieważ podmiot ten będzie wydawał niezależne opinie. Rada nadal będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli.

W **art. 85 § 2** oraz **art. 91 § 1 pkt 3 i § 2** wyraźnie wskazano, że do kompetencji Rady należy również opiniowanie zasadności zastosowania środków ograniczających umowne korzyści w indywidualnych sprawach. Opinie te, tak jak opinie odnoszące się do zasadności zastosowania **art. 33**, nie byłyby wiążące dla organu podatkowego. Ponadto w **art. 85 § 2** przyznano Radzie kompetencję do opiniowania projektów ustaw podatkowych i zmian w przepisach prawa

podatkowego innych aktów normatywnych związanych z przeciwdziałaniem unikaniu opodatkowania. Rada może wydać również opinię w sprawach dotyczących cofnięcia skutków unikania opodatkowania.

2. Pod względem organizacyjnym utworzenie i funkcjonowanie Rady jest wzorowane na modelu przyjętym dla Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego. Obsługę funkcjonowania Rady zapewni minister właściwy do spraw finansów publicznych (**art. 91 § 4**), koszty jej działania będą pokrywane z budżetu państwa. Przesłanki odwołania oraz wygaśnięcia członkostwa w Radzie oraz ich skutki normują szczegółowo **art. 88 i art. 89**. Wzorem m.in. doradców podatkowych lub radców prawnych, członkiem Rady może zostać osoba, która jest nieskazitelnego charakteru (**art. 87 § 2 pkt 6**), co może przyczynić się do zwiększenia autorytetu Rady i jej rozstrzygnięć. Ocenę, czy kandydat na członka Rady wypełnia omawiany przymiot będzie należeć co do zasady do podmiotu zgłaszającego (**art. 87 § 3**). W trakcie kadencji Rady minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie mógł odwołać członka Rady z uwagi na utratę przymiotu nieskazitelnego charakteru (**art. 88 § 2** Op). Informacja o utracie nieskazitelnego charakteru przez członka Rady każdorazowo musi być poparta szczegółowym uzasadnieniem. Rada w ciągu 30 dni od powzięcia informacji o wygaśnięciu członkostwa w Radzie z uwagi na utratę przymiotu nieskazitelnego charakteru może wyrazić sprzeciw. Sprzeciw niweczący decyzję ministra będzie mógł zostać wyrażony poprzez uchwałę podjętą w głosowaniu tajnym, bezwzględną większością głosów w obecności co najmniej połowy członków Rady, z wyłączeniem zainteresowanego.

3. Zgodnie z **art. 91 § 1** kompetencje przewodniczącego Rady obejmują kierowanie jej pracami, zwoływanie posiedzeń Rady, wyznaczanie członków Rady do wydania opinii i sporządzenia jej uzasadnienia. Rada wybiera przewodniczącego na zasadach określonych w **art. 90**. Proponuje się, aby minister właściwy do spraw finansów publicznych wyznaczał sekretarza Rady spośród pracowników urzędu obsługującego tego ministra (do zapewnienia obsługi finansowej i nadzoru nad obsługą administracyjno-biurową związaną z funkcjonowaniem Rady), który nie będzie członkiem Rady – **art. 91 § 5-7**. Rada w drodze uchwały sama określi zasady oraz regulamin jej pracy (**art. 91 § 3**). W tym zakresie minister właściwy do spraw finansów publicznych ma swobodę w powoływaniu i odwoływaniu w każdym czasie sekretarza Rady.

4. Opinia ma być wydawana przez co najmniej połowę członków Rady (**art. 91 § 2**). Szef KAS na etapie postępowania w pierwszej instancji może wystąpić o opinię Rady (art. 599 § 1). Podatnik na tym etapie postępowania nie może żądać wydania takiej opinii. Opinia nie jest wiążąca. W przypadku wniesienia przez podatnika odwołania od decyzji może on wnioskować

o to, aby Szef KAS zwrócił się o opinię do Rady. Wniosek podatnika jest wiążący dla ministra. Pouczenie o prawie do złożenia tego wniosku musi być zawarte w decyzji wydanej w pierwszej instancji. W efekcie wprowadzenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania, organ podatkowy będzie uprawniony do wydania decyzji ustalającej to zobowiązanie w obniżonej wysokości, jeżeli strona w toku postępowania samodzielnie dokona cofnięcia skutków unikania opodatkowania w zakresie wynikającym z oceny prawnej doręczonej przez organ podatkowy (art. 33 § 7). W takiej sytuacji w wyniku złożenia ewentualnego odwołania od tej decyzji stronie nie przysługuje już prawo do zasięgnięcia opinii Rady (art. 599 § 4), skoro zarzut unikania opodatkowania został przez stronę uznany.

Rada miałaby prawo zwrócić się do podatnika i do organów podatkowych o udzielenie wyjaśnień (art. 600 § 1). Strona i Szef KAS prowadzący postępowanie mieliby możliwość także z własnej inicjatywy przedstawienia Radzie dokumentów i wyjaśnień (art. 600 § 2). Podatnik oraz jego pełnomocnik będą mogli uczestniczyć w posiedzeniu Rady tylko na zaproszenie przewodniczącego (art. 600 § 3). Przedstawiciel Szefa KAS będzie mógł uczestniczyć w posiedzeniu Rady lub jego części na zaproszenie przewodniczącego Rady na takich samych zasadach, jakie dotyczyć będą uczestnictwa podatnika. Zgodnie z tym przepisem na zaproszenie przewodniczącego w posiedzeniu Rady, którego przedmiotem jest wyrażenie opinii co do zasadności zastosowania art. 33, lub w jego części może uczestniczyć przedstawiciel Szefa KAS oraz strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Zaproszenie przedstawiciela Szefa KAS albo strony do udziału w posiedzeniu wymaga skierowania zaproszenia w takim samym zakresie także odpowiednio do strony albo przedstawiciela Szefa KAS. Po wydaniu opinii albo po bezskutecznym upływie terminu wskazanego w § 5 Rada zwraca akta sprawy Szefowi KAS. Otrzymane przez Radę od strony informacje, wyjaśnienia oraz dokumenty włącza się do akt sprawy. W treści art. 600 § 9 wskazano, że w organ podatkowy pominie opinię Rady wydaną z uchybieniem terminu wskazanego w § 5 tego przepisu.

Opinie Rady będą wydawane nieodpłatnie. Członkowie Rady będą podlegać wyłączeniu z opiniowania poszczególnych spraw na zasadach określonych w art. 95 § 1-5 (**art. 93**).

Opinie Rady byłyby zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej po usunięciu danych identyfikujących stronę i inne podmioty w niej wymienione (**art. 92**).

5. Członkowie Rady mają być wynagradzani zgodnie z wnioskiem przewodniczącego, w oparciu o szacunkowe nakłady pracy i zaangażowanie poszczególnego członka w analizę sprawy i wydanie opinii. Członkom Rady przysługiwać także będzie zwrot kosztów podróży i

noclegów (**art. 94 § 2**). W **art. 94 § 4** projektu zawarto delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania obligatoryjnego rozporządzenia określającego:

1) wysokość:

a) wynagrodzenia: przewodniczącego Rady, sekretarza Rady oraz członka Rady za uczestniczenie w posiedzeniach Rady, biorąc pod uwagę zakres ich obowiązków,

b) łącznego wynagrodzenia dla członków Rady za sporządzenie projektu uzasadnienia stanowiska zawartego w opinii w indywidualnej sprawie, uwzględniając szacunkowo nakład pracy niezbędny do przygotowania uzasadnienia projektu opinii, a także mając na uwadze, aby wysokość tego wynagrodzenia nie przekraczała dwukrotności kwoty bazowej dla członków korpusu służby cywilnej, której wysokość, ustaloną według odrębnych przepisów, określa ustawa budżetowa;

2) warunki i tryb zwrotu kosztów podróży i noclegów przysługujących członkom Rady w związku z poniesieniem tych kosztów w ramach udziału w pracach Rady oraz sposób obliczania wysokości albo maksymalną kwotę tego zwrotu, biorąc pod uwagę racjonalność ponoszonych kosztów podróży i noclegów. Zaproponowane rozwiązania dotyczące zwrotu członkom Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania kosztów podróży i noclegów (**art. 94 § 2 pkt 2** oraz **§ 4 pkt 2**) stanowią powielenie dotychczasowych rozwiązań przyjętych w art. 119v § 2 pkt 2 oraz § 4 pkt 2 o.p. W rozporządzeniu wykonawczym do tych przepisów ustawowych z dnia 20 lipca 2016 r. w sprawie wynagrodzeń oraz zwrotu kosztów podróży i noclegów członków Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania (Dz. U. z 2016 r. poz.1106) Minister Finansów określił szczegółowe zasady zwrotu tego rodzaju kosztów. Wyjaśniono, że Członkowi Rady przysługuje zwrot kosztów noclegu w obiekcie świadczącym usługi hotelarskie w wysokości stwierdzonej rachunkiem, jednak nie wyższej niż 300 zł za każdą dobę hotelową (§ 3 ust. 1 rozporządzenia). Określono zasady zwrotu na wniosek koszty podróży prywatnym samochodem, motocyklem lub motorowerem (§ 3 ust. 2 i 3 rozporządzenia) oraz w zakresie nieuregulowanym w tych przepisach odesłano do odpowiedniego stosowania przepisów o należnościach przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej na obszarze kraju (§ 3 ust. 4 rozporządzenia).

Rozdział 8. Wyłączenie pracownika oraz organu podatkowego

1. W zakresie wyłączenia pracowników organów zaproponowano całkiem nową regulację tej materii bazującą na doświadczeniach ze stosowania obowiązujących przepisów oraz regulacji Kodeksu postępowania administracyjnego. Dotychczasowe przepisy przewidywały odrębne

katalogi przyczyn wyłączenia pracownika lub organu podatkowego oraz odrębne przesłanki dla różnych grup osób podlegających wyłączeniu (piastunów organów, ich zastępców, pracowników, funkcjonariuszy oraz dla samorządowych organów podatkowych). Brak jest uzasadnienia dla ustalenia różnych zasad wyłączania poszczególnych osób. Przepisy te budziły liczne wątpliwości interpretacyjne, wynikające m.in. z nieuzasadnionego stosowania różnych przesłanek wyłączenia wobec osób pełniących funkcję organów (naczelników urzędów skarbowych i celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej, wójtów, burmistrzów, prezydentów miast itp.) w ramach administracji państwowej i samorządowej[158]. Dotychczasowe warunki uznawane były za wystarczające na tle rozwiązań przyjętych w innych państwach[159], dlatego utrzymano co do zasady dotychczasowe przesłanki, dokonując jedynie porządkowych modyfikacji, łącząc przesłanki wyłączenia stosowane wobec pracowników i piastunów poszczególnych organów celem zachowania bezstronności przy załatwianiu spraw podatkowych jako realizację zasady ogólnej wyrażonej w art. 19 projektu ordynacji podatkowej.

Zdecydowano także o przeniesieniu przepisów regulujących wyłączenia do części ogólnej, dotychczas umiejscowionych w przepisach dotyczących postępowania podatkowego, ze względu na konieczność ich stosowania nie tylko w postępowaniu podatkowym, ale we wszystkich postępowaniach i sprawach należących do właściwości organów podatkowych, do których stosowane będą przepisy ordynacji podatkowej.

2. Zaproponowano jednolity katalog przesłanek wyłączenia dla wszystkich osób. Wystąpienie tych przesłanek przesądza o wyłączeniu danej osoby z prowadzonego postępowania lub udziału w innej sprawie. Wprowadzono także regulacje dotyczące wyłączenia całego organu podatkowego, oparte na takich samych przesłankach jak dla pracowników, a które przewidują wyłączenie organu w przypadku, gdy przesłanki wyłączenia dotyczą osób piastujących funkcję organu podatkowego (naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celno-skarbowego, dyrektora izby administracji skarbowej, wójta, burmistrza, prezydenta miasta itp.), ich zastępców lub osób pozostających z nimi w ścisłych związkach. Odrębnie uregulowano zasady wyłączenia samorządowych kolegiów odwoławczych, jednak bazują one także na tym samym katalogu przesłanek. Instytucja wyłączenia nie znajdzie zastosowania wyłącznie wobec osób

[158] Wątpliwości orzecznicze związane z zagadnieniem wyłączenia pracowników organów i samych organów dobrze scharakteryzował Z. Kmieciak (w:) Zarys teorii postępowania administracyjnego, Rozdział IV Gwarancje bezstronności (obiektywizmu) orzekania przez organy administracji, 2. Dylematy ochrony bezstronności (obiektywizmu) orzekania w polskim postępowaniu administracyjnym, LEX 2014.

[159] *Ibidem*.

piastujących funkcję ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

3. Przepis **art. 95 § 1** projektu ordynacji podatkowej nie wskazuje katalogu osób podlegających wyłączeniu, tylko odsyła do proponowanej definicji pracownika organu, obejmującej osobę zatrudnioną w jednostkach organizacyjnych Krajowej Administracji Skarbowej, funkcjonariusza pełniącego służbę w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej, a także pracownika urzędu obsługującego organ podatkowy.

Przepis ten zawiera listę przesłanek wyłączenia pracownika od udziału w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych oraz w innych sprawach normowanych przepisami prawa podatkowego. Podstawową przesłanką wyłączenia jest wystąpienie sytuacji, w której osoba podlegająca wyłączeniu jest zobowiązanym lub zainteresowanym. Do tej samej grupy przesłanek o charakterze osobistym należy zaliczyć przesłanki bazujące na ścisłym związku pracownika z zobowiązanym lub zainteresowanym. Dotyczy to m.in. małżonków, rodzeństwa, wstępnych, zstępnych oraz powinowatych do drugiego stopnia osoby podlegającej wyłączeniu. W tej samej grupie przesłanek znajdują się takie przesłanki wyłączenia, jak przysposobienie, opieka lub kuratela. Nie zdecydowano się w tym zakresie na uwzględnienie konkubinatów w przesłankach wyłączenia z mocy prawa, choć tego rodzaju związki stają się coraz bardziej popularne. W takim wypadku zasada bezstronności powinna być realizowana na wniosek lub z urzędu, na podstawie **art. 95 § 4**, a nie z mocy samego prawa, co jest uzasadnione trudnościami dowodzenia istnienia związku o charakterze czysto faktycznym.

Wyłączenie obejmuje także pracowników, którzy byli świadkami lub biegłymi, byli lub są przedstawicielami zobowiązanego lub zainteresowanego albo przedstawicielem zobowiązanego lub zainteresowanego jest jedna z osób osobiście z nimi związanych, a także pracowników, którzy brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji, czy w sytuacji gdy zaistniały okoliczności, w związku z którymi wszczęto przeciw danym pracownikom podlegającym wyłączeniu postępowanie służbowe, dyscyplinarne lub karne.

Wyłączenie obejmuje także pracowników, w sytuacji gdy zobowiązanym lub zainteresowanym jest osoba pozostająca wobec danego pracownika w stosunku bezpośredniej zależności służbowej, tym samym wyłączono także możliwość załatwiania spraw dotyczących podwładnych.

Przesłanki wyłączenia, podobnie jak obecnie określa to o.p., trwają także po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

Kolejną grupą przesłanek wskazanych w przepisie **art. 95 § 3**, decydujących o wyłączeniu danego pracownika, jest związek niemający charakteru ściśle osobistego, a jednak mogący

wpłynąć na rozstrzygnięcie sprawy. Tu należy zaliczyć sytuację, w której osoby podlegające wyłączeniu lub osoby pozostające z nimi w związku o charakterze osobistym pozostają z zobowiązanym lub zainteresowanym w takim stosunku prawnym (np. ich małżonek jest wspólnikiem spółki osobowej będącej podatnikiem), że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa i obowiązki. W przypadku gdy związek ten nie ma charakteru stosunku prawnego a wyłącznie faktyczny, powinno to skutkować wyłączeniem na wniosek lub z urzędu, zgodnie z przepisem **art. 95 § 4**.

4. Katalog przesłanek wyłączenia z mocy prawa ma charakter zamknięty. Jednakże w przypadku żądania wyłączenia danej osoby złożonego przez nią, zobowiązanego lub zainteresowanego, a także z urzędu można wyłączyć pracownika także z powodu innych okoliczności mogących budzić wątpliwości co do jego bezstronności. Bez zmian bowiem pozostała zasada, że na żądanie danej osoby podlegającej wyłączeniu, na żądanie zobowiązanego lub zainteresowanego albo z urzędu bezpośredni przełożony pracownika jest obowiązany wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie także okoliczności innych niż wymienione w § 1, które mogą wywołać wątpliwości co do bezstronności. Przepis ten będzie mieć także zastosowanie w innych przypadkach budzących wątpliwość co do bezstronności, np. małżonek pracownika organu prowadzi działalność konkurencyjną wobec kontrolowanego podmiotu.

W przepisie **art. 95 § 5** wprowadzono możliwość podejmowania przez wyłączonego pracownika czynności niecierpiących zwłoki, jeśli jest to uzasadnione ze względu na interes publiczny lub ważny interes zobowiązanego lub zainteresowanego. Zasada ta będzie miała jednak zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy przesłanki wyłączenia pracownika zaistnieją już po wszczęciu postępowania lub w trakcie załatwiania sprawy. W przypadku gdy przesłanki wyłączenia istniały już przed wszczęciem postępowania, pracownik ten nie będzie mógł podejmować żadnych dalszych czynności w ramach danej sprawy.

Wyłączenie pracownika następuje w formie postanowienia.

5. W przepisie **art. 96 § 1** projektu ordynacji podatkowej przewidziano przypadki wyłączenia całego organu w związku z zaistnieniem przesłanek wyłączenia wobec osoby piastującej funkcję organu podatkowego, jej zastępcy lub piastującej funkcję organu podatkowego wyższego stopnia lub jej zastępcy, skarbnika jednostki samorządu terytorialnego oraz prezesa samorządowego kolegium odwoławczego. Wyłączenie organu będzie miało także zastosowanie, gdy sprawa dotyczy osób pozostających z osobami piastującymi funkcję organu lub ich zastępcami w bliskich stosunkach o charakterze rodzinnym.

Z kolei zgodnie z **art. 96 § 2** do wyłączenia organu stosuje się odpowiednio przepisy **art. 95 § 4 i 5**, co pozwoli także na wyłączenie organu w przypadku wniosku osoby piastującej funkcję organu, zobowiązanego lub zainteresowanego, a także z urzędu. Określa to także zakres czynności, jakie organ może podejmować, gdy przesłanki jego wyłączenia powstaną już w trakcie wszczętego postępowania oraz zobowiązuje do wydawania postanowienia o wyłączeniu organu.

W **art. 96 § 3** projektu przewidziano podstawę prawną do wydawania przez Prezesa Rady Ministrów postanowień w sprawie wyłączenia prezesa samorządowego kolegium odwoławczego.

6. W przypadku wyłączenia pracownika, zgodnie z przepisem **art. 97 § 1**, osoba piastująca funkcję organu wyznacza innego pracownika do prowadzenia i załatwienia sprawy. Nie zdecydowano się na wprowadzenie możliwości wyłączenia ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Informacji Skarbowej oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Wynika to z faktu, ze organy te mają charakter jednoosobowy oraz brak jest równorzędnych im organów w strukturach administracji, dodatkowo wyłączenie tych organów i konieczność załatwienia sprawy przez organy podległe lub nadrzędne powodowałaby naruszenie właściwości rzeczowej. Ze względu na ograniczony zakres właściwości tych organów trudno spodziewać się by w ogóle mogło dojść do takiej sytuacji by załatwiały one sprawy własne lub osób im najbliższych. Należy także mieć na uwadze, że sprawy te nie są co do zasady realizowane osobiście przez te podmioty, co de facto zapewnia obiektywizm ewentualnego postępowania. Do tych podmiotów także, na gruncie obecnych przepisów nie stosuje się przepisów o wyłączeniu co nie budzi wątpliwości, w tym zakresie utrzymano dotychczasowe zasady.

W przepisach **art. 97 § 2** wskazano ograny właściwe do załatwienia sprawy w przypadku wyłączenia organu podatkowego. Co do zasady, będzie to organ wyznaczony przez organ wyższego stopnia nad organem załatwiającym sprawę. W przypadku gdy wyłącznie dotyczy osoby piastującej funkcję organu wyższego stopnia, organ właściwy wyznaczy organ wyższego stopnia wobec organu podatkowego bezpośrednio wyższego stopnia nad organem, który podlega wyłączeniu. Organ podatkowy wyższego stopnia wyznacza, stosownie do przepisu **art. 97 § 3**, inny podległy sobie organ, spośród organów równorzędnych organowi wyłączonemu.

W sytuacji gdy wskutek wyłączenia pracowników dany organ podatkowy stałby się niezdolny do załatwienia sprawy, stosuje się odpowiednio zasady wyznaczania organu właściwego do załatwienia sprawy wskazane w przepisie **art. 97 § 2**.

Wyznaczenie pracownika albo organu właściwego do załatwienia sprawy następuje w formie postanowienia.

7. W przypadku samorządowego kolegium odwoławczego o wyłączeniu danego członka kolegium na wniosek zobowiązanego lub zainteresowanego, członka tego samorządowego kolegium odwoławczego lub z urzędu decyduje prezes samorządowego kolegium odwoławczego w drodze postanowienia.

W przypadku, gdy dane samorządowe kolegium odwoławcze nie jest zdolne do załatwienia sprawy z braku pełnego składu orzekającego w związku z wyłączeniem jego członków albo przyczyny wyłączenia dotyczą prezesa kolegium lub osób mu bliskich, właściwe do prowadzenia i załatwienia sprawy samorządowe kolegium odwoławcze wyznacza Prezes Rady Ministrów.

Rozdział 9. Tajemnica skarbowa

1. Realizacja przez zobowiązanych obowiązku ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych wynikającego z art. 84 Konstytucji RP jest związana z przekazywaniem przez nich indywidualnych danych osobowych, majątkowych i innych. Jednocześnie art. 47, art. 51 ust. 1-5, art. 31 ust. 3 Konstytucji RP dają tym podmiotom prawo do ochrony życia prywatnego, wskazując możliwy tryb ujawnienia tych danych. Z drugiej zaś strony zebrane przez organy podatkowe dane indywidualne w aktach spraw podatkowych, dokumentach, posiadane informacje na wszelkiego rodzaju nośnikach stanowią informację publiczną w rozumieniu art. 6 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej[160], z tym że prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniom w zakresie i na zasadach określonych w przepisach o ochronie informacji niejawnych oraz o ochronie innych tajemnic ustawowo chronionych (art. 5 ust. 1 tej ustawy), a także podlega ograniczeniu ze względu na prywatność osoby fizycznej lub tajemnicy przedsiębiorcy (art. 5 ust. 2 tej ustawy)[161]. Informacją publiczną są objęte np. dane, o których mowa w art. 36 ust. 3 i art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. f i g ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych[162], mimo że odnoszą się one do indywidualnych danych zobowiązanych. Z art. 37 ust. 2 ustawy o finansach publicznych wynika, że podanie do publicznej wiadomości wykazu, o którym mowa w ust. 1 pkt 2 lit. f, czyli wykazu osób prawnych i fizycznych oraz jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej,

[160] Dz. U. z 2018 r. poz. 1330 z późn. zm.

[161] A. Melezini, Definicja tajemnicy skarbowej (w:) Prawne instrumenty zapobiegania i zwalczania korupcji przez kontrolę skarbową, LEX/el. 2012, pkt 3.1.

[162] Dz. U. z 2017 r. poz. 2077, z póź. zm.

którym w zakresie podatków lub opłat udzielono ulg, odroczeń lub rozłożono spłatę na raty w kwocie przewyższającej łącznie 500 zł, wraz ze wskazaniem wysokości umorzonych kwot i przyczyn umorzenia – nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej. Oznacza to, że przepisów o tajemnicy skarbowej nie narusza także podanie nazw przedsiębiorców (podatników), którym tych ulg w spłacie udzielono[163].

Nie są objęte tajemnicą skarbową, także na gruncie obowiązujących uregulowań prawnych dane zawarte w fakturach VAT[164], albowiem ochrona danych objętych tajemnicą skarbową nie dotyczy informacji o procesach gospodarczych zachodzących w prowadzonych przez podatników przedsięwzięciach gospodarczych. Natomiast tajemnicą skarbową objęte były na gruncie obowiązującej ustawy - Ordynacja podatkowa np. dane potencjalnego kontrahenta podatnika odnoszące się do terminowości i wysokości zapłaconego przez tegoż podatnika podatku nawet wtedy, gdy byłyby one niezbędne podatnikowi do ubiegania się o zwrot podatku od towarów i usług[165]. Zauważyć tu tylko należy, że projektowany **art. 99 § 3** (art. 293 o.p.) normuje tę sytuację odmiennie. Tajemnicą skarbową, zgodnie z obecnie obowiązującą ustawą – Ordynacja podatkowa, nie są objęte również informacje o podmiotach uczestniczących we wspólnych przedsięwzięciach gospodarczych, w tym także, gdy istnieją między podmiotami powiązania o charakterze kapitałowym, gospodarczym, czy rodzinnym[166].

Zwrócić też uwagę trzeba na to, że obecnie obowiązujący art. 181 (art. 381 projektu) umożliwia wykorzystywanie indywidualnych danych dotyczących jednego podmiotu w postępowaniu odnoszącym się do innego podatnika, albowiem - jak podkreślił Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 17 stycznia 2017 r., I FSK 1883/16, CBOSA - „czym innym jest ochrona wrażliwych informacji znajdujących się w aktach spraw podatkowych przed nieupoważnionym udostępnieniem osobom trzecim, a czym innym wykorzystanie przez organy podatkowe, np. zeznań świadka złożonych w innym postępowaniu, jeżeli zeznania te są istotne dla ustalania okoliczności faktycznych w prowadzonym postępowaniu". Wykorzystywanie dowodów zgromadzonych w innym postępowaniu, jak również korzystanie z oświadczeń nie narusza także zasady zapewnienia stronie postępowania czynnego w nim udziału wynikającej z art. 123

[163] Wyroki WSA w Bydgoszczy: z dnia 24 kwietnia 2014 r., II SAB/Bd 32/14; z dnia 4 lutego 2015 r., II S/Bd 1321/14; z dnia 7 marca 2017 r., II SAB/Bd 128/16, CBOSA.

[164] Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2016 r., II FSK 3494/14, CBOSA.

[165] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 26 maja 2010 r., II SA/Wa 414/10, CBOSA.

[166] Wyrok NSA z dnia 22 kwietnia 2015 r., I FSK 135/14, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 8 maja 2013 r., I SA/Kr 1726/12, CBOSA.

o.p., albowiem „istotne jest, aby strona miała możliwość wypowiedzenia się co do zebranych dowodów”[167].

2. Trybunał Konstytucyjny w wielu orzeczeniach[168] wskazywał, że „autonomia informacyjna jednostki stanowiąca element ochrony życia prywatnego oznacza prawo do samodzielnego decydowania o ujawnieniu innym informacji dotyczących swej osoby, a także prawo do sprawowania kontroli nad takimi informacjami, jeżeli znajdują się one w posiadaniu innych podmiotów.”

3. Obowiązujące obecnie przepisy art. 293-305 o.p. oraz art. 14a–15b ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników[169] w zasadzie odpowiadają powyższym standardom konstytucyjnym i zawartych w ustawie o dostępie do informacji publicznej. Braki w zakresie powyższych standardów, a tym samym braki w zakresie ochrony praw tych podmiotów dotyczą:

a) konieczności zapewnienia zobowiązanym kontroli nad udostępnianiem przez organy podatkowe danych objętych tajemnicą skarbową, a także wiedzy o udzielonych przez organy podatkowe informacjach objętych tajemnicą skarbową;

b) braku szczególnej ochrony danych objętych tajemnicą przedsiębiorstwa, a przekazywanych przez przedsiębiorców lub zebranych w toku postępowań toczących się z ich udziałem;

c) możliwości udostępniania przez organy podatkowe (transmisji) danych i informacji przekazywanych przez zobowiązanych innym podmiotom wskazanym przez tych zobowiązanych;

d) rozproszenia dotychczasowej regulacji w zakresie przepisów o tajemnicy skarbowej.

Realizując to ostatnie zagadnienie, zdecydowano, by uregulowania stanowiące wyjątek od przepisów o tajemnicy skarbowej, a zawarte w art. 36 i art. 37 ustawy o finansach publicznych pozostały w tejże ustawie, z uwagi na jej horyzontalny charakter i dlatego że implementacja tych przepisów nie mogłaby być całościowa i kompleksowa, gdyż nie mogłaby dotyczyć uregulowań zawartych np. w art. 37 ust. 1 pkt 2 lit. a-e tej ustawy.

Podobnie rzecz ma się z uregulowaniami dotyczącymi tajemnicy skarbowej zawartymi w:

– ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej[170];

---

[167] Wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2016 r., II FSK 3494/14, CBOSA.

[168] Zob. wyroki TK z dnia 24 czerwca 1997 r. K/21/96, OTK 1997, nr 2, poz. 23; z dnia 1 kwietnia 2000 r. K 15/98, OTK 2000, nr 3, poz. 86; z dnia 19 lutego 2002 r. K/3/01, OTK-A 2002, nr 1, poz. 3; z dnia 17 czerwca 2008 r. K 8/04, OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.

[169] Dz. U. z 2017 r. poz. 869 z późn. zm.

[170] Dz. U. z 2018 r. poz. 508, z późn. zm.

– ustawie z dnia 29 kwietnia 2016 r. o szczególnych zasadach wykonywania niektórych zadań z zakresu informatyzacji działalności organów Krajowej Administracji Skarbowej[171];
– ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu[172],
– ustawie z dnia 6 kwietnia 1990 r. o Policji[173],
– ustawie z dnia 24 sierpnia 2011 r. o Żandarmerii Wojskowej i wojskowych organach porządkowych[174],
które zawierają rozwiązania szczególne, przez co nie było potrzeby ich przenoszenia do projektowanej ustawy - Ordynacja podatkowa.
Zauważyć należy, że w ustawie z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności[175] zgodnie z jej art. 3 pkt 2[176], do ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji[177] dodany został rozdział 1a „Rejestr Należności Publicznoprawnych". Przepis art. 18j u.p.e.a. umożliwia podmiotowi zainteresowanemu, a także podmiotowi, o którym mowa w art. 18q § 2 (wierzyciel, sądowy lub administracyjny organ egzekucyjny, sąd, organ prokuratury, Szef Centralnego Biura Antykorupcyjnego, instytucja utworzona na podstawie art. 105 ust. 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe[178], biuro informacji gospodarczej), udostępnienie danych dotyczących zobowiązanego, o których mowa w art. 18b § 2 u.p.e.a. Rzecz jednak w tym, że zgodnie z art. 18n u.p.e.a. dane, o których mowa w art. 18b § 2, dotyczące zobowiązanego, o którym mowa w art. 18b § 2 pkt 1 lit. a lub d u.p.e.a. (a więc dotyczące zobowiązanego będącego: osobą fizyczną lub nierezydentem w rozumieniu przepisów prawa dewizowego będącego osobą fizyczną nieprowadzącą działalności gospodarczej), udostępnia się, jeżeli podmiot zainteresowany oświadczy za pośrednictwem systemu teleinformatycznego, w którym prowadzony jest rejestr, że posiada ważne pisemne upoważnienie tego zobowiązanego. Upoważnienie jest ważne nie dłużej niż przez 60 dni od dnia jego udzielenia. Jest charakterystyczne to, że powyższe upoważnienie oznacza wyrażenie zgody przez

[171] Dz. U. z 2017 r. poz. 2192.

[172] Dz. U. z 2018 r. poz. 723, z późn. zm.

[173] Dz. U. z 2017 r. poz. 2067, z późn. zm.

[174] Dz. U. z 2018 r. poz. 430, z późn. zm.

[175] Dz. U. z 2017 r. poz. 933, z późn. zm.

[176] Zgodnie z art. 22 pkt 2 tej ustawy zmieniającej, art. 3 wszedł w życie od dnia 1 stycznia 2018 r.

[177] Dz. U. z 2018 r. poz. 1314, z późn. zm., zwanej dalej u.p.e.a.

[178] Dz. U. z 2017 r. poz. 1876, z późn. zm.

zobowiązanego na udzielenie danych o jego zaległościach podmiotowi zainteresowanemu. Konsekwencją tego uregulowania jest to, że dane z Rejestru Należności Publicznoprawnych nie będą podlegały udostępnieniu w trybie ustawy o dostępie do informacji publicznej, a udostępnienie danych zawartych w rejestrze nie stanowi naruszenia przepisów o tajemnicy skarbowej, o których mowa w ustawie – Ordynacja podatkowa (art. 18u u.p.e.a. i art. 5 ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności).

Natomiast zasadne jest włączenie do tej regulacji przepisów art. 14a–15b ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, albowiem zawiera ona przepisy o charakterze ogólnym i ich implementacja jest całkowita.

4. Z **art. 99** w związku z **art. 117** (art. 293 w związku z art. 299a o.p.) wynikałoby, że tylko akta i dokumenty opatrzone klauzulą (pieczęcią) „tajemnica skarbowa" objęte są przepisami o tajemnicy skarbowej. Tak jednak nie jest. „Opatrzenie stosowną klauzulą dokumentów jest jedynie czynnością o charakterze deklaratoryjnym – potwierdzającym cechę, wynikającą z ustawy i z racji tego – niezaskarżalną. Brak nadania stosownej klauzuli, czyli *de facto* brak opatrzenia pieczęcią określonego dokumentu, czy akt, nie powoduje, że dane w nich zawarte przestają być chronione, a osoby mające z nimi styczność przestają być zobowiązane do zachowania tych informacji dla siebie. Z powyższego wynika, że nieopatrzenie dokumentów klauzulą «tajemnica skarbowa» nie może być zaskarżone skargą na bezczynność w oparciu o art. 3 § 2 pkt 8 p.p.s.a."[179]. Zasada ta zostaje utrzymana w nowej ustawie – Ordynacja podatkowa.

Zwrócić uwagę trzeba na to, że przepisy o tajemnicy skarbowej są powiązane nie tylko z przepisami ustawy o ochronie informacji niejawnych, ustawy o dostępie do informacji publicznej, ale i z przepisami działu III rozdziału 7 (art. 178 i 179 o.p.). Zakres wyłączeń w dostępie do akt sprawy podatkowej został w art. 379 projektu (art. 179 o.p.) ograniczony tylko do tych, które są informacją niejawną, albo których nieujawnienia wymaga interes publiczny. Oznacza to możliwość bardziej elastycznego reagowania organu i dlatego przyjąć należy, że użyte w **art. 99**, **art. 104-109**, **art. 111**, **art. 112**, **art. 114**, **art. 117** projektu określenie „akta sprawy podatkowej" rozumieć należy jako obejmujące nie tylko całość dokumentacji zebranej przez organ podatkowy, ale i np. materiały z kontroli przeprowadzonej u kontrahenta kontrolowanego, o którym mowa w art. 677 projektu (art. 274c o.p.), o ile zostały one włączone do akt sprawy podatkowej. Zatem określenie „akta sprawy podatkowej" na gruncie tych przepisów należy rozumieć jednolicie. Zgodnie z językowym znaczeniem przez akta sprawy

[179] Wyrok NSA z dnia 3 września 2013 r., II FSK 1271/13, CBOSA.

rozumieć należy „zbiór dokumentów odnoszący się do jakiejś sprawy, a także zbiór ksiąg je zawierających”[180].

5. W zakresie realizacji braków, w obecnie obowiązujących unormowaniach, a określonych wyżej, projekt w **art. 99**, **art 104-108**, **art. 111-112**, **art. 113- 115**, **art. 117 i art. 119** wyraźnie wskazuje, kto i na jakich zasadach może otrzymywać akta spraw podatkowych, dokumenty, dane lub informacje, kto i kiedy oraz komu może je udostępniać. Regulacje te wprost normują, że udostępnienie akt, dokumentów, informacji i danych może nastąpić tylko w celu realizacji zadań ustawowych. Czyni to regulacje te spójnymi z art. 51 ust. 1-2 i 5 w zw. z art. 31 ust. 3 Konstytucji R.P., a także zgodnymi z wymogami wskazanymi w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 17 czerwca 2008 r., K 8/04[181].

6. Unormowania zawarte w **art. 99 § 1-3**, **art. 100 § 1**, **§ 3**, **§ 5**, **§ 7 i 9**, **art. 101**, **art. 102 § 1** i **2** oraz **art. 103** projektu są odpowiednikami dotychczasowych przepisów (odpowiednio art. 293 § 1-3, art. 294 § 15 oraz art. 295 i art. 295a-295c o.p.) z niezbędnymi dostosowaniami.

Z wyżej wskazanych przepisów dotychczasowej ustawy zmiana dotyczy art. 293 § 2 o.p. (**art. 99 § 2** projektu), a polega ona na merytorycznym uporządkowaniu kolejności wyliczeń i uzupełnieniu o akta dokumentujące postępowania podatkowe i postępowania szczególne, o których mowa w dziale III i IV projektu. Ponadto zmiany proponowane w **art. 99 § 2** mają w założeniu poprawić systematykę tego przepisu, a także wyeliminować wątpliwości co do zakresu danych chronionych przez przepisy o tajemnicy skarbowej (wyliczenie przykładowe). W zasadzie bowiem jest tak, że „informacje zawarte w każdym dokumencie będącym w posiadaniu organu podatkowego, który pozwala na zidentyfikowanie konkretnego podmiotu są objęte tajemnicą skarbową. Chodzi tu o wszelkie dokumenty przekazane do celów podatkowych w trybach określonych przepisami prawa podatkowego, co oznacza, że mogą być ponadto chronione innymi przepisami, np. o tajemnicy bankowej”[182]. Przepis **art. 99 § 3** projektu zawiera przypadki przewidujące wyłączenie stosowania przepisów o tajemnicy skarbowej. Tryb udostępniania tych informacji został uregulowany w art. 758 § 3 projektu. Rozwiązania te nie wprowadzają warunków podmiotowych uznania za kontrahenta podatnika,

[180] Słownik języka polskiego, M. Szymczak (red.), Warszawa 1992, t I, s. 25; Uniwersalny słownik języka polskiego, St. Dubisz (red.), Warszawa 2008, s. 39.

[181] OTK-A 2008, nr 5, poz. 81.

[182] K. Teszner, Tajemnica skarbowa i odpowiedzialność administracji gminnej za jej naruszenie w kontekście przepisów ustawy o utrzymaniu czystości i porządku w gminach, „Przegląd Podatków Lokalnych i Finansów Samorządowych” 2013, nr 7, s. 15; wyrok NSA z dnia 8 października 1999 r. I SA/Łd 1353/97, ONSA 2000, nr 4, poz. 154 z glosą aprobującą M. Szubiakowskiego OSP 2001, nr 5, poz. 79.

co oznacza, że mogą nimi być wszystkie podmioty, które są stroną transakcji finansowej, mającej na celu wymianę towaru lub usługi. Wprowadzenie art. 99 § 3 projektu ma na celu:
a) ochronę podatników przed poniesieniem konsekwencji nieuczciwości kontrahentów;
b) wprowadzenie procedury rzetelnej oceny potencjalnych kontrahentów;
c) umożliwienie przeprowadzenia przez podatnika odpowiedniej weryfikacji dokumentów (deklaracji podatkowych) przyszłych kontrahentów.
Istotnym celem tej regulacji jest także budowanie pewności obrotu gospodarczego i przyczynienie się do eliminowania nieuczciwych przedsiębiorców.
Należy wskazać, że przepis art. 6 ust. 1 rozporządzenia RODO[183] zawiera przesłanki legalizujące przetwarzanie danych osobowych przez administratora. Pierwszą (podstawową) przesłanką decydującą o dopuszczalności przetwarzania danych osobowych jest zgoda wyrażona przez osobę, której dane dotyczą (lit. a tego przepisu). Nie jest to jednak jedyna przesłanka. Przepis ten wskazuje również, że przetwarzanie jest zgodne z prawem, gdy jest niezbędne do wykonywania zadania realizowanego w interesie publicznym lub w ramach sprawowania władzy publicznej powierzonej administratorowi (lit. e tego przepisu). W tym przypadku RODO przewiduje, że podstawa prawna przetwarzania musi być określona w prawie państwa członkowskiego, któremu podlega administrator (art. 6 ust. 3 lit. b RODO). W związku z tym przepisy RODO przewidują możliwość przetwarzania danych osobowych zarówno za zgodą osoby, której dane dotyczą, jak również przetwarzanie bez zgody tej osoby pod warunkiem jednak, że ustawodawca zdecyduje, że interes publiczny wymaga przetwarzania danych wprost na podstawie przepisu ustawy (bez zgody osoby, której dane dotyczą).
Natomiast zmiana zawarta w **art. 100** projektu polega na dodaniu jako podmiotów obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej, ministra właściwego do spraw finansów publicznych, sekretarzy stanu, podsekretarzy stanu, których obowiązek przestrzegania tajemnicy skarbowej nie był dotychczas określony w sposób jasny i zrozumiały (art. 294 § 1 pkt 4 o.p.), mediatorów, osób świadczących na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia lub umowy o dzieło, sekretarza Rady i członków Rady do spraw Przeciwdziałania Unikania Opodatkowania, a także organów i ich pracowników, którym odrębne ustawy przyznają uprawnienia organów podatkowych. W **art. 100** wprowadzono **§ 4**,

[183] Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych) (Dz. U. UE. L. 2016. 119. 1).

albowiem osoby, które zająć mogą jedno ze stanowisk, o których mowa w art. 100 § 1 i § 2 pkt 1-2 np. minister właściwy do spraw finansów publicznych, czy prokurator wskazany przez Ministra Sprawiedliwości, czy Rzecznik Praw Podatnika i jego Zastępcy (zob. projekt ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika), mogły wcześniej składać przyrzeczenie o zachowaniu tajemnicy prawnie chronionej i ponowne składanie przez nich przyrzeczenia byłoby zbędne. Przepis **art. 101** nie uległ istotnym zmianom poza dostosowawczymi. W **art. 101 pkt 1 i 2, art. 102 § 1 i 2** projektu jest mowa o pracowniku załatwiającym sprawę podatkową. Określenie to rozumieć należy szeroko, a więc także pracownika kontrolującego, pracownika załatwiającego sprawę podatkową związaną, czy pracownika zastępującego danego pracownika, który sprawę załatwia bezpośrednio.

7. **Art. 99** i **art. 100** (art. 293 i art. 294 o.p.) zachowują obecną zasadę, że objęcie tajemnicą skarbową na podstawie art. 49a ustawy z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych (Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.) danych dotyczących indywidualnych cech innych podmiotów gospodarczych, wykorzystanych w metodzie porównawczej (art. 169 § 2 k.p.a. w związku z art. 11 ust. 1 powyższej ustawy), nie uniemożliwia ich wykorzystania w postępowaniu dowodowym. Jest bowiem tak, że w sytuacji, gdy organ podatkowy prowadzi postępowanie dotyczące kilku stron, powinien im udostępniać materiały dotyczące wspólnej dla nich sytuacji procesowej w granicach określonych przedmiotem orzekania oraz bez ograniczeń materiały dotyczące strony występującej z żądaniem ich udostępnienia.

Użyte w **art. 100 § 1 pkt 3, art. 101 pkt 1 i 2, art. 102 § 1, 2 i 3 pkt 2 oraz art. 103 projektu** określenie pracownika rozumieć należy zgodnie z definicją (art. 13 pkt 13 projektu), a więc osobę zatrudnioną w jednostkach organizacyjnych KAS, funkcjonariusza pełniącego służbę w takich jednostkach oraz pracownika urzędu obsługującego organ podatkowy. A pracownik to osoba zatrudniona na podstawie umowy o pracę, powołania, wyboru, mianowania lub spółdzielczej umowy o pracę (art. 2 k.p.).

8. Przekazanie przez organy podatkowe w trybie **art. 106** projektu informacji, o których mowa w **art. 99 § 2 pkt 2** projektu, nie unicestwia odpowiedzialności za naruszenie tajemnicy bankowej.

Poza tym przepisy **art. 99 § 4**, **art. 100 § 2**, **art. 113** są zasadniczo odwzorowaniem przepisów, odpowiednio art. 15 ust. 6, art. 15 ust. 1a pkt 3 i art. 15 ust. 2, ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, z odpowiednim dostosowaniem do uregulowań zawartych w art. 5 ust. 1 pkt 6 i art. 6 ust. 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej. Natomiast do projektu dodano **art. 114 § 4**, który

umożliwi ustalanie należności i zobowiązań w stosunku do jednostki samorządu terytorialnego poszczególnych kontrahentów, a przez to usprawni kontrolę nad rzeczywistym stanem rozliczeń między daną jednostką samorządu terytorialnego a kontrahentami tej jednostki. Tym samym usprawni to proces dochodzenia należności objętych tajemnicą skarbową. „Ewidencja podatników i płatników nie stanowi rejestru ogólnodostępnego, jest bazą danych o charakterze wewnętrznym, stworzoną dla potrzeb organów podatkowych. Świadczy o tym ograniczona funkcja informacyjna rejestru, zgromadzone w nim informacje o podatnikach mogą bowiem być udostępniane jedynie wybranym kategoriom podmiotów, instytucji oraz organów administracyjnych, wymienionym w art. 15 ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Wyłączenie jawności tego rejestru należy uzasadnić jego instytucjonalnym charakterem, który wiąże się z identyfikacją podatników jako adresatów obowiązków fiskalnych. Należy również zauważyć, że udostępnianie informacji zgromadzonych w CRP KEP (Centralnym Rejestrze Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników) uprawnionym wymienionym przez ustawodawcę podmiotom nie może sprowadzać się do bliżej nieokreślonego obszaru działania, lecz musi się wiązać z faktem prowadzenia postępowania lub realizacją określonych obowiązków ustawowych. Tego typu dane mogą być np. udostępnione komornikom sądowym w związku z prowadzonym postępowaniem egzekucyjnym albo zabezpieczającym, albo wykonywaniem postanowienia o zabezpieczeniu spadku lub ze sporządzeniem spisu inwentarza. Ustawodawca nie przewiduje natomiast możliwości udzielenia informacji wierzycielowi o adresie dłużnika.”[184] Wierzyciele mogą korzystać jednak z uprawnień wskazanych w **art. 114 § 3 pkt 6-8** projektu.

Dane zawarte w dokumentacji CRP KEP są objęte tajemnicą skarbową z wyłączeniem zawartym w **§ 4 art. 99** projektu. Podkreślenia wymaga, że przepisy **art. 99 § 2**, **art. 105 § 2-3**, **art. 106 § 1 pkt 1-11**, **art. 108 § 3**, **art. 110** projektu (zob. też art. 117 § 1 projektu) są zasadniczo dostosowanymi odpowiednikami art. 293 § 2, art. 296 § 2-3, art. 297 § 1, art. 297c i art. 297d o.p. Przepis art. 106 § 1 projektu został uzupełniony w stosunku do art. 297 § 1 o.p. m. in. o:

- Rzecznika Praw Podatnika w związku z koniecznością zapewnienia mu możliwości realizacji zadań ustawowych (pkt 6);

[184] Zob. M. Mucha, NIP. Zasady ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, Warszawa 2003, s. 175 i nast.; B. Rogalska, Zasada ograniczonej jawności danych i ograniczonej funkcji informacyjnej (w:) Podatkowe rejestry podmiotowe w polskim systemie prawnym, LEX/el. 2014, pkt 1.8.

– Agencję Bezpieczeństwa Wewnętrznego w zakresie niezbędnym do realizacji zadań wymienionych w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu (Dz. U. z 2018 r. poz. 2387, 2245 i 2399 oraz z 2019 r. poz. 53 i 125) innych niż określone w pkt 8 (pkt 10).

Jednocześnie w art. 106 § 1 pkt 5 uprawnienia Rzecznika Praw Obywatelskich w dostępie do akt spraw podatkowych zawierających informacje pochodzące z banków i innych instytucji finansowych zostały zrównane z uprawnieniami Rzecznika Praw Podatnika.

Z kolei **art. 109** projektu pozwoli na udostępnianie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej za pośrednictwem systemu teleinformatycznego Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu i Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego danych niezawartych w aktach spraw podatkowych innych niż określone w art. 108 § 3, jeżeli znajdują się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych. Udostępnienie tych danych będzie mogło nastąpić w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych odpowiednio w art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 9 czerwca 2006 r. o Centralnym Biurze Antykorupcyjnym i art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 24 maja 2002 r. o Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego oraz Agencji Wywiadu.

Projektowane brzmienie **art. 102 § 2** umożliwi dostęp do akt sprawy podatkowej pracownikom i ich przełożonym wykonującym kontrolę następczą, o której mowa w art. 683 § 4 projektu.

9. Nowym proponowanym rozwiązaniem realizującym zasadę budzenia zaufania zobowiązanych do organów podatkowych (art. 19 projektu), a także zasadę udzielania zobowiązanym wsparcia w dobrowolnym wykonywaniu ich praw i obowiązków (art. 16 projektu) jest regulacja zawarta w **art. 100 § 8**, zobowiązująca organy podatkowe do przekazywania innym podmiotom wskazanym, we wniosku zobowiązanego lub zainteresowanego, danych, o których mowa w **art. 99** projektu w zakresie określonym w tym wniosku. Regulacja ta może być wykorzystana w przypadku ubiegania się o wydanie zaświadczeń. W założeniu zmniejszy ona zobowiązanym uciążliwości i przyczyni się do odbiurokratyzowania administracji publicznej.

10. Przepisy **art. 102 § 2** i **4**, **art. 104 § 1**, **art. 105 § 1**, **art. 106 § 6**, **art. 108 § 1** i **2** w zakresie ograniczonego dostępu do akt sprawy podatkowej i informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa oraz sposobu ich przechowywania (z wyjątkiem dotyczącym akt zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa) wprowadzają nową instytucję. Istotnym mankamentem obecnie obowiązujących przepisów o tajemnicy skarbowej jest brak ochrony informacji i danych pozyskiwanych w toku szeroko rozumianych postępowań podatkowych od przedsiębiorców, a stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa. Czyni to regulację zawartą w

obowiązującej ordynacji podatkowej sprzeczną z art. 5 ust. 2 ustawy o dostępie do informacji publicznej. Przepis ten stanowi, że „prawo do informacji publicznej podlega ograniczeniu ze względu na prywatność osoby fizycznej lub tajemnicę przedsiębiorcy. Ograniczenie to nie dotyczy informacji o osobach pełniących funkcje publiczne, mających związek z pełnieniem tych funkcji, w tym o warunkach powierzenia i wykonywania funkcji oraz przypadku, gdy osoba fizyczna lub przedsiębiorca rezygnują z przysługującego im prawa. Zauważyć też należy, że ochrona danych zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa została też uregulowana w art. 65 ustawy o ochronie danych osobowych.

Zgodnie z art. 11 ust. 2 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 r. o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji[185] „przez tajemnicę przedsiębiorstwa rozumie się informacje techniczne, technologiczne, organizacyjne przedsiębiorstwa lub inne informacje posiadające wartość gospodarczą, które jako całość lub w szczególnym zestawieniu i zbiorze ich elementów nie są powszechnie znane osobom zwykle zajmującym się tym rodzajem informacji albo nie są łatwo dostępne dla takich osób, o ile uprawniony do korzystania z informacji lub rozporządzania nimi podjął, przy zachowaniu należytej staranności, działania w celu utrzymania ich w poufności co do których przedsiębiorca podjął niezbędne działania w celu zachowania ich w poufności" i chociaż przepis ten i powyższa definicja, a także uregulowania zawarte w powyższej ustawie nie wyczerpują możliwości ochrony tej tajemnicy, to są przepisami wiodącymi w tym zakresie (przepisy horyzontalne). Do wyżej przedstawionej definicji tajemnicy przedsiębiorstwa nawiązuje wprawdzie art. 104 § 1 projektu to jednak trzeba mieć też na uwadze Dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/943 z dnia 8 czerwca 2016 r. w sprawie ochrony niejawnego know-how i niejawnych informacji handlowych (tajemnic przedsiębiorstwa) przed ich bezprawnym pozyskiwaniem, wykorzystywaniem i ujawnianiem[186], która w preambule (1) i art. 2 pkt 1 definiuje tajemnicę przedsiębiorstwa jako „informacje, które spełniają wszystkie następujące wymogi:

a) są poufne w tym sensie, że jako całość lub w szczególnym zestawie i zbiorze ich elementów nie są ogólnie znane lub ławo dostępne dla osób z kręgów, które zwykle zajmują się tym rodzajem informacji;
b) mają wartość handlową dlatego, że są objęte tajemnicą;
c) poddane zostały przez osobę, która zgodnie z prawem sprawuje nad nimi kontrolę, rozsądnym, w danych okolicznościach, działaniom dla utrzymania ich w tajemnicy".

[185] Dz. U. z 2018 r. poz. 419 z późn. zm.

[186] Dz. Urz. UE L 2016.157.1.

W szczególności Dyrektywa ta jako tajemnicę przedsiębiorstwa chroni niejawne know-how i niejawne informacje handlowe. Zwrócić też uwagę trzeba na to, że problem ochrony tajemnic przedsiębiorstwa dostrzegany był na arenie międzynarodowej już wcześniej na gruncie Porozumienia w sprawie handlowych aspektów praw własności intelektualnej obowiązującego od dnia 1 stycznia 1995 r.[187] w zakresie ochrony dostępności, zakresu i korzystania z praw własności intelektualnej, dochodzenia i egzekwowania praw z nich wynikających to jednak nie wprowadzono do niego definicji tajemnicy przedsiębiorstwa. Jednakże w art. 39 Porozumienie TRIPS „po raz pierwszy do klasycznego katalogu praw na dobrach niematerialnych dodano informacje nieujawnione"[188]. Tajemnica przedsiębiorstwa jest chroniona, między innymi w procedurach uregulowanych w ustawie z dnia z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych[189], poprzez uregulowanie tej ochrony w art. 8 ust. 3. W związku z tym zebrane albo udostępniane przez przedsiębiorcę w toku postępowań podatkowych informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa powinny być chronione w szczególny sposób poprzez ograniczenie dostępu do nich tylko wskazanym ściśle podmiotom i przez szczególny sposób ich przechowywania, tak jak informacje pochodzące z banków lub instytucji finansowych oraz uzyskanych na podstawie ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami albo uzyskanych w sprawie zawarcia porozumień. Warunkiem jednak udzielenia tej ochrony na gruncie art. 104 projektu będzie nie tylko wyrażenie przez przedsiębiorcę takiego żądania, ale i udowodnienie, że przekazane przez niego informacje stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa. Oznacza to konieczność wykazania przez przedsiębiorcę, że przekazane przez niego informacje spełniają przesłanki określone w definicji tajemnicy przedsiębiorstwa zawartej w art. 11 ust. 2 ustawy o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Udowodnienie polega na wykazaniu prawdziwości określonych twierdzeń o jakimś fakcie. Walor „udowodnienia" ma większe znaczenie od „uprawdopodobnienia". W przypadku „udowodnienia" wykazanie zaistnienia faktu daje prawie całkowitą pewność ustaleń, w odróżnieniu od uprawdopodobnienia, które wskazuje na możliwość zaistnienia faktu.

Informacje przekazane w sprawach zawarcia porozumień w sprawie ustalenia cen transakcyjnych, czy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami to wiadomości przekazywane też przez przedsiębiorców i zawierające dane o wartości gospodarczej. Nie ma

[187] Dz. Urz. UE L 1994.336.214 z późn. zm. - zwane Porozumienie TRIPS.

[188] M. Sieradzka, Ochrona tajemnicy przedsiębiorstwa: rys historyczny, (w:) M. Sieradzka (red.), M. Zdyb (red.), A Michalak, M. Mioduszewski, J. Raglewski, J. Rasiewicz, M. Szydło, M. Wyrowiński, Ustawa o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji. Komentarz, Warszawa 2016, komentarz do art. 11 pkt 4.

[189] Dz. U. z 2018 r. poz. 1986 z późn. zm.

podstaw, by powyższe informacje były szerzej chronione niż inne informacje przekazywane przez przedsiębiorców w toku postępowania, zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa. Konieczność wyrażenia żądania, udowodnienia, wskazania ich zakresu i uprawnienie organów do ich weryfikacji są niezbędnymi przesłankami przeciwdziałania hermetyczności wewnętrznej w dostępie do akt sprawy pracowników organów podatkowych, załatwiających sprawy podatkowe przedsiębiorców. Należy bowiem zdawać sobie sprawę z możliwości wykorzystywania tej instytucji prawnej przez niesolidne podmioty do przewlekania postępowania podatkowego. Dlatego wprowadzenie powyższych mechanizmów do projektu (art. 104 § 2 i 3) było niezbędne. W konsekwencji objęcie tajemnicą skarbową będzie dotyczyło tylko takich sytuacji, w których przedsiębiorca nie tylko wyraził żądanie w tym zakresie, ale i udowodnił, że informacje przez niego przekazane stanowią istotnie tajemnicę przedsiębiorstwa. Okoliczność ta podlegać bowiem będzie ocenie organów podatkowych. Jest charakterystyczne, że w piśmiennictwie wskazywano, że „zakres przedmiotowy informacji należących do tajemnicy przedsiębiorstwa może zawierać również takie, które obejmuje tajemnica skarbowa”[190]. W przepisie **art. 104 § 4** projektu zawarty jest zróżnicowany poziom środków ochrony przysługujących zainteresowanym i zobowiązanym w przypadku odmowy uznania przekazanych informacji za stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa. Zobowiązany, jako strona postępowania rozumianego jak najszerzej, będzie mógł kwestionować stanowisko organu w sposób pośredni, w odwołaniu od decyzji. Celem tego zróżnicowania jest zapobieżenie dążeniom do przewlekania postępowania i nadużywania tej instytucji przez zobowiązanych.

Regulacja zawarta w **art. 102 § 3** projektu ma na celu zapobieżenie sytuacji, w której podatnik w związku z realizacją audytu podatkowego lub porozumienia podatkowego, o których mowa w dziale IV rozdziale 5, będzie musiał ponownie przekazywać Szefowi KAS informacje i dokumenty przekazane uprzednio w toku postępowania dotyczącego uprzednich porozumień cenowych.

Akta spraw podatkowych zawierających informacje pochodzące z banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (**art. 105 § 1 pkt 1** projektu), określone w ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (**art. 105 § 1 pkt 2** projektu), uzyskane w postępowaniu w sprawach zawartych porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (**art. 105 § 1 pkt 3** projektu), uzyskane w toku realizacji umowy o

[190] P. Kozłowska-Kalisz, Zbieg pozorny (w:) Odpowiedzialność karna za naruszenie tajemnicy przedsiębiorstwa, Kraków 2006; M. Bojarski (w:) M. Bojarski, W. Radecki, Pozakodeksowe przepisy karne z komentarzem, Warszawa 1992, s. 156 i nast.

współdziałanie, a także realizacji zadań związanych z prowadzeniem audytu podatkowego w tym zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa (**art. 105 § 1 pkt 4 projektu**) będą przechowywane w pomieszczeniach zabezpieczonych z zachowaniem zasad określonych dla informacji niejawnych, o klauzuli „zastrzeżone". Po wykorzystaniu informacji, o których mowa w art. 105 § 1 pkt 1-4 projektu, będą one wyłączane z akt sprawy podatkowej i przechowywane w sposób zapewniający ochronę przewidzianą dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone". Zgodnie bowiem z art. 5 ust. 4 ustawy o ochronie informacji niejawnych „informacjom niejawnym nadaje się klauzulę «zastrzeżone», jeżeli nie nadano im wyższej klauzuli tajności, a ich nieuprawnione ujawnienie może mieć szkodliwy wpływ na wykonywanie przez organy władzy publicznej lub inne jednostki organizacyjne zadań w zakresie obrony narodowej, polityki zagranicznej, bezpieczeństwa publicznego, przestrzegania praw i wolności obywateli, wymiaru sprawiedliwości albo interesów ekonomicznych Rzeczypospolitej Polskiej". Nie można mieć wątpliwości, że przestrzeganie praw obywateli powinno obejmować przestrzeganie ich praw ekonomicznych, gospodarczych, a także interesów gospodarczych (art. 20 w związku z art. 22 Konstytucji RP), a więc także prawa do objęcia ochroną informacji zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa.

Obecnie obowiązująca ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa wskazuje, że dane objęte tajemnicą skarbową mogą być udostępniane podmiotom enumeratywnie wymienionym w przepisach. W tym katalogu uprawnionych podmiotów nie znajdują się minister właściwy do spraw gospodarki, minister właściwy do spraw zagranicznych, ani minister właściwy do spraw gospodarki złożami kopalin. Celem zmiany proponowanej **art. 106 § 7** projektu jest dodanie ministra właściwego do spraw gospodarki, ministra właściwego do spraw zagranicznych oraz ministra właściwego do spraw gospodarki złożami kopalin do katalogu podmiotów uprawnionych do otrzymywania danych objętych tajemnicą skarbową. Konieczność dodania wyżej wskazanych podmiotów do katalogu podmiotów uprawnionych do dostępu do danych objętych tajemnicą skarbową wynika z konieczności przekazywania danych z zakresu międzynarodowego handlu towarami, które są niezbędne do realizacji przez pracowników polskich placówek dyplomatycznych zadań w obszarze dyplomacji ekonomicznej oraz realizacji zadań przez pracowników Ministerstwa Spraw Zagranicznych i Ministerstwa Przedsiębiorczości i Technologii zajmujących się zagadnieniami zagranicznej polityki ekonomicznej i promocji gospodarczej na świecie, a także wykonania obliczeń modelu funkcjonowania sektora górniczego.

W związku z powyższym art. 106 § 7 projektu wskazuje, że dane i informacje w zakresie międzynarodowego handlu towarami Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia ministrowi właściwemu do spraw gospodarki w zakresie niezbędnym do prowadzenia zagranicznej polityki ekonomicznej i promocji gospodarczej na świecie, ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych w zakresie niezbędnym do realizacji zadań w obszarze dyplomacji ekonomicznej oraz ministrowi właściwemu do spraw gospodarki złożami kopalin - w zakresie niezbędnym do realizacji zadań w obszarze funkcjonowania sektora górniczego. Jednocześnie w dodawanym **art. 106 § 8** projektu wskazano, że Szef KAS udostępnia te dane w postacie zapewniając ich bezpieczeństwo, wiarygodność i niezaprzeczalność oraz uwzględnia potrzebę ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

11. Przepisy zawarte w **art. 107**, **art. 110-111** i **art. 112 § 1** projektu odpowiadają w zasadzie przepisom obecnie obowiązującym (odpowiednio) art. 297a, art. 297d art. 298, art. 299e o.p. z niezbędnymi dostosowaniami. Zmiana zawarta w **art. 106 § 1 pkt 6** projektu to zmiana umożliwiająca udostępnianie akt spraw podatkowych, w tym akt zawierających informacje wymienione w art. 402 projektu m.in. Rzecznikowi Praw Podatnika. Z kolei zmiana wprowadzona do **art. 111 pkt 3** projektu to zmiana o charakterze dostosowawczym, związana z wprowadzonym zmianami do art. 22 ust. 1 (dodany pkt 3a) ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Wprawdzie w **art. 106 § 1, § 4** i **§ 5** projektu użyto określenia „żądanie", a w **art. 100 § 8**, **art. 106 § 1 pkt 7** (art. 297 § 1 pkt 5 o.p.), **art. 107 § 1** (art. 297a § 1 o.p.), **art. 113 § 1 pkt 9** i **§ 4** (art. 15 ust. 2 pkt 7 u.ew.pod.) oraz **art. 118 § 4** (art. 299b § 3 o.p.), określenia „wniosek" to są to z reguły działania ze sfery administracji wewnętrznej, przez co nie kreują one indywidualnych spraw z zakresu administracji publicznej, a to oznacza, że nie ma do nich zastosowania tak jak dotychczas procedura usuwania braków formalnych. Przepis **art. 110 pkt 8** projektu, podobnie jak **art. 106 § 1 pkt 11** i **§ 6** projektu odnosi się do Biura Nadzoru Wewnętrznego albo Inspektora Nadzoru Wewnętrznego, gdyż podmioty te istnieją też w obowiązującej ordynacji podatkowej z mocy ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o szczególnych formach sprawowania nadzoru przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych[191] - w art. 297 § 1 pkt 9 i art. 298 pkt 5b o.p. Oznaczało to konieczność dostosowania do tego rozwiązania art. 106 § 1 pkt 11 i art. 110 pkt 8 projektu. Przepis **art. 112 § 2** projektu wprowadza nowe uprawnienie dla Szefa Krajowej Administracji Skarbowej polegające na możliwości udostępnienia przez niego organom, o którym mowa w art. 106 projektu danych z ksiąg podatkowych, dowodów księgowych i prowadzonych ewidencji, o

[191] Dz. U. poz. 491 z późn. zm.

której mowa w art. 109 ust. 3 ustawy o podatku od towarów i usług. Przesłanką udzielenia tych danych i informacji jest, by żądanie miało związek z wykonywaniem przez te organy zadań ustawowych. W **art. 111** dodano **pkt 14** uprawniający Prezesa Urzędu Regulacji Energetyki do otrzymywania akt spraw podatkowych, bez informacji, o których mowa w art. 402 projektu, w zakresie niezbędnym do udzielania lub cofania koncesji oraz w zakresie dotyczącym podstaw oraz prawidłowości obliczenia opłaty koncesyjnej. Natomiast w **art. 111** w **pkt 16** zapewniono Prezesowi UOKiK dostęp do akt spraw podatkowych na potrzeby toczącego się postępowania prowadzonym na podstawie przepisów ustawy z dnia 16 lutego 2007 r. o ochronie konkurencji i konsumentów (Dz. U. z 2018 r. poz. 798, 650, 1637, 1669, 2243 oraz z 2019 r. poz. 128 i …) oraz przepisów ustawy z dnia 15 grudnia 2016 r. o przeciwdziałaniu nieuczciwemu wykorzystywaniu przewagi kontraktowej w obrocie produktami rolnymi i spożywczymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 67 oraz z 2018 r. poz. 650, 1637, 2203 i …).

Dotychczasowy przepis art. 298 pkt 6 o.p. został w **art. 111 pkt 9** projektu uzupełniony o możliwość udostępniania biegłym akt sprawy podatkowej także w trakcie czynności sprawdzających i postępowania o ustalenie wartości rzeczy lub praw majątkowych. W **art. 114 § 5 pkt 2** rozszerzono uprawnienie komorników sądowych i administracyjnych organów egzekucyjnych do otrzymywania informacji o numerach rachunków bankowych, także w postępowaniu zabezpieczającym. Jednakże w **art. 115** projektu przewidziano, że komornicy sądowi będą obciążeni obowiązkiem uiszczania opłaty za udzielenie informacji, o których mowa w art. 113 § 1 pkt 3 oraz art. 114 § 3 pkt 6 i § 5 pkt 2 projektu (dotychczas w tym pierwszym przypadku opłat nie ponosili). Przepis **art. 113 § 1** w zakresie **pkt 1-9 i 12** projektu jest powtórzeniem art. 15 ust. 2 ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników, zaś jego **pkt 10** umożliwi bankom i spółdzielczym kasom oszczędnościowym wykonywanie ich zadań ustawowych. Z kolei przepisy **art. 113 § 6** i **8** są dostosowanym odpowiednikiem art. 15 ust. 5 i 6 ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Przepis **art. 116** i **art. 117** projektu jest powtórzeniem odpowiednio art. 15a ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników i płatników oraz art. 299a o.p. Przepis **art. 118 § 2** jest w zasadzie powtórzeniem obecnej regulacji zawartej w art. 299b § 1 o.p., ale w **art. 118 § 1** przewidziano możliwość ujawnienia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji stanowiących tajemnicę skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących informację inną niż skarbowa, o ile zaistnieje przesłanka ważnego interesu publicznego oraz gdy będzie to konieczne dla osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego i jeżeli ujawnienie tych informacji urzeczywistni prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. Warunkiem ujawnienia tych

informacji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jest uzyskanie zgody ministra właściwego do spraw finansów publicznych, na ich ujawnienie. Ponadto ujawnienie informacji dotyczy tylko informacji z zakresu postępowań prowadzonych przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Tego uprawnienia nie miał dotąd Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Mógł on dotychczas wyrazić tylko zgodę na ujawnienie tych informacji przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej. Równocześnie w **art. 118 § 5** projektu wprowadzono obowiązek organu ujawniającego informacje stanowiące tajemnicę skarbową, o których mowa w tym przepisie, poinformowania zainteresowanych o tym ujawnieniu. Jest to realizacja zasady ogólnej z art. 19 projektu postępowania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Nie naruszy to uprawnienia tych zainteresowanych (zobowiązanych) do ochrony prywatności, gdyż jest to rozwiązanie wyjątkowe, obwarowane przesłankami ważnego interesu publicznego i urzeczywistnienia prawa obywateli do rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego. Co istotne przesłanki te muszą być spełnione łącznie (**art. 118 § 3**).

Przepis **art. 119** jest powtórzeniem, z niezbędnym dostosowaniem, art. 299c o.p., a **art. 120** odpowiednikiem art. 299d, także z odpowiednim dostosowaniem. Zamieszczone w projekcie przepisy **art. 119** i **art. 120** są powtórzeniem odpowiednio art. 301 i art. 305 o.p., z niezbędnymi dostosowaniami. Przepis **art. 122 § 1** projektu ma zapewnić ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych dostęp do indywidualnych danych podatkowych w celach analitycznych. Organ ten wykonując zadania ustawowe m.in. w zakresie stanowienia prawa, przygotowywania oceny skutków wprowadzonych regulacji musi mieć możliwość korzystania z zasobów danych indywidualnych oraz ze zbiorów gromadzonych przez organy podatkowe w tym i samorządowe. Aby proces legislacyjny przebiegał sprawnie niezbędne jest sporządzenie projektów aktów prawnych w sposób możliwie najbardziej rzetelny i wiarogodny. Duża część przygotowywanych - przez ten organ - projektów aktów prawnych dotyczy prawa podatkowego, a opracowywane dla nich oceny skutków opierają się często o analizę dużych zbiorów indywidualnych deklaracji podatkowych oraz innych danych, rachunkowych, księgowych itp. gromadzonych przez organy podatkowe. Uwzględniając powyższe, niezbędne jest zapewnienie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych dostępu do powyższych danych. Nie będzie to więc naruszeniem przepisów o tajemnicy skarbowej. W projekcie NOP dotychczasowy art. 14 § 2 o.p. został przeniesiony do **art. 122 § 2** projektu albowiem jest on systemowo powiązany z przepisami o tajemnicy skarbowej. Dlatego też przepis art. 122 § 2 projektu otrzymał treść uprawniającą ministra właściwego do spraw

finansów publicznych do przetwarzania danych z deklaracji podatkowych składanych do naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych zgodnie z art. 71 projektu sprawuje nadzór ogólny w sprawach podatkowych. Odpowiada też za inne zadania przewidziane w ustawach jak. np. w art. 8 ustawy z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej.[192] Natomiast Szef Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z art. 14 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wykonuje szereg zadań do realizacji, których niezbędne jest uprawnienie do przetwarzania danych z deklaracji podatkowych uzyskanych przez naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno - skarbowych, oraz informacji, o których mowa w dziale II rozdziale 15 projektu. Przepis **art. 123** projektu jest odpowiednikiem art. 14 § 3 o.p.

Rozdział 12. Terminy

1. W dotychczasowym stanie prawnym regulacje dotyczące terminów w prawie podatkowym były rozproszone w różnych miejscach ordynacji podatkowej. W nowym akcie prawnym wyodrębniono w rozdziale 12 działu I zasady obliczania terminów, w tym zasady ich przywracania, celem stworzenia jednolitej regulacji obejmującej wszystkie, zarówno materialne, jak i procesowe terminy występujące w prawie podatkowym[193]. Omawiane przepisy mają zastosowanie do wszystkich spraw podatkowych, stąd ich umiejscowienie w przepisach ogólnych nowego aktu.

2. Regulacje zawarte w rozdziale 12 opierają się na rozwiązaniach dotychczasowych, z pewnymi modyfikacjami, polegającymi na usystematyzowaniu przepisów związanych z obliczaniem terminów, zasad dotyczących terminów płatności oraz przywracania terminów materialnych i procesowych.

Art. 124 przewiduje zasady dotyczące liczenia terminów, stanowiąc odpowiednik dotychczasowego art. 12 o.p. W tym zakresie dokonano modyfikacji brzmienia **art. 124 § 5** poprzez przyjęcie na gruncie regulacji podatkowych definicji zgodnej z art. 115 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - *Kodeks cywilny*, co zniweluje mogące pojawiać się wątpliwości interpretacyjne w zakresie tego czy sobota jest dniem wolnym od pracy na gruncie przepisów podatkowych. Zgodnie z nowym brzmieniem tego przepisu 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, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.

[192] Dz. U. z 2018 r. poz. 762 ze zm.

[193] Regulowanie kwestii dotyczących liczenia terminów oraz przywracania terminów w jednej jednostce redakcyjnej aktu prawnego to rozwiązanie przyjęte m. in. w Bułgarii, Czechach, Niemczech i Słowacji.

Ponadto w § 6 w pkt 1 który wskazuje na okoliczności w których termin uważa się za zachowany, doprecyzowano że jeżeli przed jego upływem pismo zostało wysłane w postaci elektronicznej do organu podatkowego to termin uważa się również za zachowany także w sytuacji gdy nadawca otrzymał urzędowe poświadczenie odbioru po jego upływie. **Art. 125** normuje zasady dotyczące terminów płatności, stanowi on odpowiednik dotychczasowego art. 47 o.p.

Art. 126 przewiduje zasady przywracania terminów w prawie podatkowym. Na gruncie dotychczasowych rozwiązań prawnych istniała możliwość przywrócenia jedynie terminu prawa procesowego, o czym stanowił art. 162 o.p. Aktualnie proponowane przepisy przewidują możliwość przywracania terminów procesowych oraz rozszerzają tę instytucję na terminy prawa materialnego, co stanowi najistotniejszą zmianę w aspekcie regulacji odnoszących się do terminów.

Realizacją założeń nowej ordynacji podatkowej jest wprowadzenie instytucji umożliwiającej przyjęcie, iż termin materialnoprawny mimo jego uchybienia przez zainteresowanego może w wyjątkowych sytuacjach zostać przywrócony. Instytucja ta została przewidziana w art. 130 o.p. i stanowi istotne *novum* w porównaniu do dotychczasowych rozwiązań związanych z możliwością przywrócenia terminu prawa materialnego. Aktualne rozwiązania zastosowane na gruncie postępowania cywilnego (art. 167-178 k.p.c.[194]), postępowania karnego (art. 122-127c k.p.k.[195]), czy postępowania administracyjnego (art. 58-60 k.p.a.[196]) przewidują, co do zasady, możliwość przywrócenia terminu jedynie w aspekcie prawa procesowego. Z kolei w orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się, że termin prawa materialnego jest terminem, który ogranicza w czasie dochodzenie lub inną realizację praw podmiotowych, a jego skuteczny upływ powoduje wygaśnięcie określonego prawa podmiotowego lub niemożliwość jego realizacji. Termin prawa materialnego podlega przywróceniu tylko wyjątkowo i jedynie wówczas, gdy taką możliwość przewidują przepisy określające dany termin[197]. Wprowadzenie jednej instytucji prawnej obejmującej możliwość przywrócenia terminu prawa materialnego i procesowego wydaje się być potrzebne z uwagi na fakt, iż często na gruncie przepisów materialnego prawa podatkowego istotne konsekwencje podatkowe

[194] Ustawa z dnia 17 listopada 1964 r. Kodeks postępowania cywilnego (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1360 z późn. zm.); dalej: „k.p.c.”.

[195] Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 1987 z późn. zm.); dalej: „k.p.k.”.

[196] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. Kodeks postępowania administracyjnego (tekst jedn. Dz.U. z 2018 r. poz. 2096 z późn. zm.).

[197] Por. uchwała składu siedmiu sędziów NSA z 14 października 1996r. sygn. OSP 19/96 - ONSA z. 2 z 1997r. poz. 56.

związane są z zachowaniem pewnych wymogów formalnych, w określonych terminach, a ich niedopełnienie niejednokrotnie pociąga za sobą konsekwencje nieproporcjonalne do skali naruszenia. Przykładowo może dotyczyć to terminu na złożenie oświadczenia o wyborze formy opodatkowania. Oczywiście wprowadzanie takich przepisów to kwestia konstruowania systemu podatkowego i jego ewentualnej opresyjności dla podatników. Niemniej jednak nie wydaje się zasadne, aby takie nieproporcjonalne konsekwencje związane z niedopełnieniem terminu spotykały również osoby, które bez swojej winy, z powodu okoliczności trudnych do przezwyciężenia i od siebie niezależnych, nie zachowały tego terminu. Wskazana instytucja w takich wyjątkowych sytuacjach pozwoli na przywrócenie również terminu prawa materialnego. Przesłanki zastosowania tej instytucji pozostaną analogiczne jak w przypadku przywrócenia terminu prawa procesowego. Przy konstrukcji przepisu analizie podano czy nie byłoby zasadnym wskazanie, jakich konkretnie przepisów prawa materialnego instytucja mogłaby dotyczyć. Uznano jednak, iż nie byłoby celowym przyjęcie konstrukcji enumeratywnego wyliczania przypadków, w których istnieje możliwość przywrócenie terminu prawa materialnego. Taki zabieg byłby niezasadny z kilku powodów: (1) zmiana przepisów prawa materialnego każdorazowo rodziłaby potrzebę analizy czy nie zachodzi potrzeba rozszerzania katalogu; (2) stwierdzenie takie potrzeby rodziłoby konieczność nowelizacji ustawy. Wobec obawy, iż tak ogólne określenie instytucji i dopuszczenie jej wykorzystania względem szerokiej grupy przepisów może rodzić daleko idące skutki niekorzystne dla budżetu wydają się przedwczesne. Każdorazowo, aby instytucja mogła znajdować zastosowanie będzie musiał zostać spełniony warunek uprawdopodobnienia. Jeśli chodzi o katalog wyjątków, to wskazane w nim terminy mają związek z przedawnieniem. W zamyśle chodzi o to by nie można żądać przywrócenia pewnych terminów z uwagi na działające przedawnienie zobowiązania podatkowego. Wskazana instytucja nie będzie mogła być wykorzystywana w sytuacjach, w których przepisy ogólnego prawa podatkowego ograniczają prawa podatników w związku z upływem terminu przedawnienia, tj. prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, czy też wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji po upływie terminu przedawnienia poboru podatku. Instytucja ta nie znajdzie również zastosowania do terminów płatności podatku, co wyraźnie zastrzeżono w **art. 126 § 1 projektu**.

3. W prawie podatkowym podobna instytucja znajdująca zastosowanie do terminów prawa materialnego, do których nie można stosować w aktualnym stanie prawnym art. 162 o.p., znajdowała się w art. 48 o.p. który przewidywał możliwość odroczenia pewnych terminów na wniosek zainteresowanego. Przepis ten, jak wskazuje się w doktrynie, może mieć zastosowanie m.in. do „terminu do złożenia deklaracji podatkowych w podatkach powstających z mocy

prawa (podatek od towarów i usług, podatek od nieruchomości płacony przez osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej), terminu do złożenia informacji podatkowych (podatek od nieruchomości, rolny i leśny płacony przez osoby fizyczne), terminu do złożenia oświadczenia w sprawie rezygnacji z karty podatkowej lub ryczałtu od sprzedaży ewidencjonowanej, terminu do wyboru opodatkowania według stawki liniowej w podatku dochodowym od osób fizycznych itp.". W tym aspekcie istotną modyfikacją w stosunku do aktualnej treści art. 48 o.p. będzie umożliwienie podatnikom złożenia, w przypadku uchybienia terminu, stosownego wniosku o przywrócenie terminu jednocześnie z dopełnieniem czynności, dla której termin był wyznaczony[198].

Instytucja ta uruchamiana będzie na wniosek zainteresowanego, który zobowiązany będzie uprawdopodobnić, że uchybienie terminowi prawa materialnego nastąpiło bez jego winy. W przypadku złożonego wniosku organ podatkowy dokona rozstrzygnięcia na zasadach identycznych z wynikającymi z aktualnego art. 162 o.p. Takie rozwiązanie upodobniłoby sytuację podmiotu uchybiającego w sposób niezawiniony terminowi prawa materialnego z sytuacją podmiotu, który dopuszcza się niezawinionego uchybienia terminowi procesowemu. Na gruncie dotychczasowych przepisów prawa materialnego istniała możliwość przywrócenia terminu na złożenie wniosku o przyznanie tzw. ulgi uczniowskiej (art. 27c ust 16 u.p.d.o.f. w brzmieniu obowiązującym w 2003 r.). Była to jednak instytucja wyjątkowa i sprowadzała się do odpowiedniego stosowania do tego wniosku przepisów o przywróceniu terminu procesowego.

Art. 127 zawiera regulacje związane z możliwością przedłużenia terminu przewidzianego w prawie podatkowym, stanowiąc odpowiednik dotychczasowego art. 50 o.p.

Art. 128 zawiera unormowania dotyczące możliwości odraczania terminów wynikających z przepisów prawa podatkowego w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym, stanowiące odpowiednik art. 48 o.p. Instytucja ta stanowi zmodyfikowaną wersję dotychczasowych rozwiązań i podobnie jak do tej pory będzie uruchamiana jedynie na wniosek zainteresowanego, na którym spoczywać będzie ciężar uprawdopodobnienia, że odroczenie terminu wynikającego z przepisu prawa podatkowego podyktowane jest jego ważnym interesem lub interesem publicznym. W przypadku złożenia wniosku organ dokona rozstrzygnięcia na zasadach wynikających z aktualnej treści art. 48 o.p.

[198] Warto zauważyć, że w przepisach niemieckiej ordynacji podatkowej istnieje możliwość nie tylko przedłużania terminu do złożenia deklaracji podatkowej lub terminu wyznaczonego przez organ podatkowy. Zgodnie ze wspomnianą regulacją dopuszczalne jest także przedłużenie takiego terminu z mocą wsteczną, co oznacza wydłużenie terminu, który już upłynął (§ 109 niemieckiej ordynacji podatkowej - Abgabenordnung).

Dział II. Zobowiązania podatkowe

W projektowanym dziale II znalazły się w większości rozwiązania aktualnie uregulowane w dziale III o.p. „Zobowiązania podatkowe". Są to przepisy dotyczące sposobów powstawania zobowiązań podatkowych, obowiązków związanych z wykonaniem zobowiązania (deklaracje, informacje podatkowe, przechowywanie ksiąg podatkowych, rachunki) oraz wygasaniem zobowiązań. W tej części ordynacji podatkowej uregulowano też problematykę wadliwego wykonania zobowiązania i konsekwencji takiego stanu rzeczy (zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę oraz nadpłaty), a także dodatkowego zobowiązania podatkowego. Dział uzupełniają regulacje dotyczące przedawnienia (rozdział 7), ulg w spłacie (rozdział 9), zasad odpowiedzialności poszczególnych kategorii podmiotów zobowiązanych (rozdziały 10-12), wykonywania zobowiązań solidarnych (rozdział 13) oraz informowania o schematach podatkowych (rozdział 15).

Rozdział 1. Powstawanie zobowiązań podatkowych

1. Projektowany rozdział „Powstawanie zobowiązań podatkowych" stanowi odpowiednik rozdziału 1 działu III obowiązującej o.p. Nowością jest pominięcie w nim zagadnień związanych z określeniem podstawy opodatkowania w drodze oszacowania (art. 23-23a o.p.), które uregulowano w rozdziale 3 działu II projektowanej ordynacji podatkowej, a także przepisu art. 22 o.p. W oparciu o ostatnią ze wskazanych regulacji minister właściwy do spraw finansów publicznych lub właściwy organ podatkowy, uprawnieni są do stosowania określonych preferencji podatkowych (zaniechanie poboru podatku, zwolnienie płatników z obowiązku poboru zaliczek, ograniczenie poboru zaliczek). Regulacje dotyczące uprawnień ministra właściwego do spraw finansów publicznych, ze względu na ich charakter, przeniesiono do rozdziału dotyczącego wygasania zobowiązań podatkowych (art. 159). Natomiast instytucje oparte o decyzję organu podatkowego stosowane na wniosek podatnika uregulowano w rozdziale dotyczącym ulg w spłacie (art. 240 § 1 - zwolnienie płatnika z obowiązku poboru podatku oraz art. 240 § 3 - ograniczenie poboru zaliczek).

2. **Art. 129** projektowanej ustawy stanowi odpowiednik obowiązującego art. 21 § 1 o.p. Wskazuje on na dwa sposoby powstawania zobowiązań podatkowych.

W **art. 130** uregulowano skutki złożenia przez podatnika deklaracji oraz konsekwencje braku takiej deklaracji lub jej wadliwości. Utrzymano zasadę, wedle której w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, chyba że organ podatkowy wyda w tym zakresie jedną z decyzji wskazanych w § 2 lub 4. Będzie to przede wszystkim decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego, o

której mowa w **art. 130 § 2**. Ponadto proponuje się umożliwienie wydawania decyzji o braku zobowiązania podatkowego, które będą właściwe w tych przypadkach, w których deklaracja z wykazaną kwotą podatku jest składana, a zobowiązanie podatkowe nie istnieje. W tym przypadku zakwestionowanie domniemania poprawności deklaracji, o którym mowa w art. 130 § 1, z wykazanym nienależnie podatkiem, będzie możliwe poprzez wydanie wskazanej decyzji, chyba że istnieje podstawa do wydania decyzji na podstawie **art. 130 § 4 pkt 1**.

Rozstrzygnięcie, o którym mowa w **art. 130 § 2**, będzie stosowane również do podatników, którzy byli zobowiązani do zapłaty podatku bez złożenia deklaracji, a tego obowiązku nie wykonali w całości lub w części. Ponieważ z treści tego przepisu wynika, że wobec podatnika, który nie zapłacił podatku w całości lub w części bez względu na to, czy wykazano go w deklaracji, czy też obowiązek złożenia deklaracji nie wystąpił, organ podatkowy wydaje decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, zbędny jest odpowiednik obowiązującego art. 21 § 4 o.p.

W projektowanym przepisie **art. 130 § 2** w zakresie decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego znalazły się cztery zastrzeżenia. W pierwszej kolejności (§ 3) decyzja określająca nie będzie musiała być wydawana w przypadku, w którym podatnik nie zapłacił w całości lub w części podatku wykazanego w prawidłowej wysokości w deklaracji, która stanowi podstawę do wystawienia tytułu wykonawczego w rozumieniu przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Skoro bowiem należny podatek w prawidłowej wysokości został wykazany w deklaracji, to zbędne jest wydawanie w tym przypadku decyzji określającej wysokość zobowiązania identycznego jak w tej deklaracji.

W toku postępowania związanego z weryfikacją rozliczenia podatkowego organ podatkowy będzie mógł także wydać inne, niż określone w art. 130 § 2 projektowanej ustawy, rodzaje decyzji. Przepis **art. 130 § 4 w pkt 1** stanowi w tym zakresie odpowiednik obowiązującego art. 21b o.p., w pkt 2 - art. 24 o.p., a w pkt 3 - art. 21 § 3a o.p. (z tym zastrzeżeniem, że uwzględniono również prawo do wydania decyzji w przypadku wadliwego wykazania w deklaracji kwoty nadwyżki wpłat do rozliczenia. Z kolei § 9 tego artykułu jest odpowiednikiem art. 21a obowiązującej ordynacji podatkowej.

Kolejne trzy zastrzeżenia, które zawiera **art. 130 § 2**, dotyczą tzw. decyzji cząstkowych, a więc określających jedynie część zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. Są to wyjątki od zasady, że decyzja określająca dotyczy pełnej kwoty zobowiązania podatkowego za cały okres rozliczeniowy. Rozwiązanie to, podobnie jak sytuacje, o których mowa w **art. 130 § 5**, stanowi rozszerzenie obowiązującej aktualnie w zakresie postępowań związanych z dochodzeniem nadpłat (art. 75 § 4a o.p.) instytucji tzw. decyzji cząstkowych.

Zgodnie z **art. 130 § 5** dopuszcza się ograniczenie zakresu prowadzonego postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego do spraw dotyczących:

1) transakcji kontrolowanych, w których ceny transferowe zostały ustalone lub narzucone między podmiotami powiązanymi w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych,
2) unikania opodatkowania, w rozumieniu art. 33,
3) określenia dochodu z zysków kapitałowych w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych,
4) transakcji polegających na:
   a) zbyciu lub nabyciu przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części;
   b) zbyciu lub nabyciu nieruchomości;
   c) połączeniu, podziale lub przekształceniu przedsiębiorcy.

Celem wskazanej regulacji jest umożliwienie organom podatkowym weryfikacji poprawności rozliczenia podatnika jedynie w ściśle określonym przepisami prawa obszarze, bez konieczności prowadzenia całościowego postępowania związanego z danym okresem rozliczeniowym. Rozwiązanie to skróci czas prowadzonych postępowań, które aktualnie muszą obejmować całokształt okoliczności faktycznych i prawnych mających wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy.

Wydanie decyzji dotyczącej jedynie części zobowiązania podatkowego, w przypadku uprzednio złożonej deklaracji, będzie wymagało wyraźnego wskazania w jej uzasadnieniu, w jakim zakresie uprzednio złożona deklaracja nie wywołuje skutków prawnych. Ponadto taka decyzja „cząstkowa" nie będzie blokowała możliwości późniejszego określenia wysokości zobowiązania podatkowego w zakresie, którego nie obejmowała, w tym za cały okres rozliczeniowy. W tym jednak przypadku organ podatkowy będzie zobowiązany uwzględnić treść decyzji „cząstkowej" przy określeniu całego zobowiązania za dany okres. Rozwiązanie to, podobnie jak zasada wyrażona w § 7 analizowanego przepisu, jest zbieżne z tym, jakie przyjęto na gruncie decyzji, o których mowa w art. 192 projektowanej ustawy, o czym niżej.

Zgodnie z art. 192, który stanowi zmodyfikowany odpowiednik obowiązującego art. 75 § 4a o.p., organ podatkowy w decyzji w sprawie nadpłaty dokonuje również wymiaru w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości wymiaru, chyba że prawidłowa wysokość wymiaru wynika z uprzednio złożonej deklaracji. Decyzja ta może więc określać jedynie część zobowiązania podatkowego, które wiąże się ze złożonym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Podobna decyzja, tzw. cząstkowa, może być wydana przez organ podatkowy na podstawie projektowanego art. 588. Przepis ten stanowi, że w przypadku złożenia wniosku o określenie skutków podatkowych czynności lub zdarzeń organ

podatkowy może wydać decyzję, w której dokona wymiaru podatku w zakresie objętym wnioskiem o konsultację. Ponieważ w tym zakresie organ podatkowy orzeka w granicach złożonego wniosku, który może dotyczyć jedynie wybranych transakcji, z którymi wiążą się skutki podatkowe w danym okresie rozliczeniowym, decyzja taka może określać jedynie część zobowiązania podatkowego za dany okres.

3. **Projektowany art. 131** stanowi odpowiednik obowiązującego art. 21 § 5 o.p., z tym że użyto w nim pojęcia „deklaracja nierzetelna" jako przeciwieństwa zdefiniowanego w **art. 132 § 2** pojęcia „deklaracja rzetelna", a więc taka, która odzwierciedla stan rzeczywisty.

Rozdział 2. Deklaracje podatkowe

1. Materia deklaracji podatkowych została uregulowana kompleksowo w odrębnym rozdziale. Jedynie dokonywanie korekt deklaracji z urzędu przez organ podatkowy pozostawiono w przepisach poświęconych czynnościom sprawdzającym zgodnie z ich dotychczasowym umiejscowieniem. Ujęcie problematyki dotyczącej deklaracji podatkowych w jednym rozdziale stanowi wyjście naprzeciw uwagom doktryny w odniesieniu do rozproszenia regulacji w tym zakresie w obowiązującej ordynacji podatkowej[199]. Ponadto kompleksowe uregulowanie tego zagadnienia w odrębnej jednostce redakcyjnej nawiązuje do postulatu zwiększenia zainteresowania problematyką samoobliczenia podatku ze strony ustawodawcy[200].

2. Zgodnie z art. 13 pkt 4 projektu ordynacji podatkowej pod pojęciem deklaracji rozumie się również zeznania, wykazy, zestawienia, zgłoszenia, oświadczenia, zawiadomienia oraz informacje, do których składania obowiązani są, na podstawie przepisów prawa podatkowego, podatnicy, lub inne podmioty. Definicja deklaracji obejmuje zatem szeroki zakres „instrumentów" o charakterze przede wszystkim sprawozdawczym. Zauważyć jednak należy, że w obowiązujących przepisach tylko w dwóch przypadkach deklaracje uzyskały szczególny charakter ze względu na skutki prawne, jakie wywołują. Z art. 21 § 2 o.p. wynika bowiem domniemanie zgodności z prawdą wysokości podatku wykazanego w deklaracji podatkowej. Z kolei art. 21 § 5 o.p. reguluje zasadę wymiaru podatku zgodnie z danymi wynikającymi z deklaracji.

3. W projekcie ordynacji podatkowej więcej miejsca niż w obowiązującym akcie prawnym poświęcono kwestii charakteru prawnego deklaracji podatkowej. Podkreślenia bowiem

[199] Zob. B. Brzeziński, Ordynacja podatkowa w świetle kryteriów oceny jakości aktów normatywnych (w:) Ordynacja podatkowa. Wokół nowelizacji, (red.) R. Dowgier, Białystok 2009, s. 21.
[200] C. Kosikowski, Naprawa finansów publicznych w Polsce, Białystok 2011, s. 340.

wymaga, że charakter prawny deklaracji podatkowych budzi istotne wątpliwości w doktrynie prawa podatkowego[201].

4. W **art. 132** projektu ordynacji podatkowej uregulowano domniemanie zgodności z prawdą również innych niż kwota podatku informacji zawartych w deklaracji (np. podstawy opodatkowania, kwoty odliczeń itp.). Oznacza to, że zaproponowano wprowadzenie generalnej zasady, zgodnie z którą każda deklaracja korzysta z ochrony prawnej.

Zgodnie z **art. 132 § 1** projektu ordynacji podatkowej za rzetelną uważa się deklarację, która w zakresie zawartych w niej danych odzwierciedla stan rzeczywisty. Deklaracja uzyskuje zatem moc dowodową równą dokumentom urzędowym. Zgodnie bowiem z art. 400 § 1 projektu ordynacji podatkowej dokumenty urzędowe sporządzone w formie określonej przepisami prawa przez powołane do tego organy władzy publicznej stanowią dowód tego, co zostało w nich urzędowo stwierdzone. Rzetelność i niewadliwość deklaracji regulują postanowienia **art. 132 § 2 i 3** projektu. Natomiast art. 132 § 4 projektu reguluje zasady obalenia szczególnej mocy dowodowej deklaracji podatkowej. Ponadto zgodnie z **art. 132 § 5** projektu ordynacji podatkowej organ podatkowy uznaje jednak, w całości lub w części, za dowód w rozumieniu § 1 deklarację sporządzoną wadliwie, jeżeli wady te nie wpływają w sposób istotny na informacje z niej wynikające. Konstrukcja art. 132 projektu jest wzorowana na brzmieniu obowiązującego art. 193 § 1 o.p. dotyczącego mocy dowodowej ksiąg podatkowych. Art. 132 projektu ordynacji podatkowej nie uzależnia mocy dowodowej deklaracji podatkowej od zachowania terminu do jej złożenia. Dlatego też należy przyjąć, że przepis ten dotyczy także deklaracji złożonych po terminie.

5. Zgodnie z **art. 133** projektu ordynacji podatkowej deklarację podpisuje osoba uprawniona na podstawie przepisów rozdziału 5 działu I do reprezentowania podmiotu składającego deklarację. Przepis ten potwierdza zatem zasadę, że poza przypadkami, gdy podmiot składający deklarację może sam (osobiście) podejmować działania w zakresie prawa podatkowego, deklaracja powinna być podpisywana przez osobę reprezentującą taki podmiot. Podkreślenia

[201] Zob. B. Brzeziński, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, „Prawo i Podatki" 2005, nr 1; H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowych. (Zagadnienia podstawowe). „Państwo i Prawo" 1999, nr 2; H. Dzwonkowski, Charakter prawny deklaracji podatkowych, „Prawo i Podatki" 2006, nr 5 (polemika z B. Brzezińskim), a także odpowiedź B. Brzezińskiego, Deklaracja podatkowa – istota i charakter prawny, *ibidem*; B. Brzeziński, Informacje i dokumentacja w prawie podatkowym (w:) B. Brzeziński (red.), Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, Toruń 2009, s. 295 i nast.; C. Kosikowski, Komentarz do art. 3 Ordynacji podatkowej (w:) C. Kosikowski. L. Etel, J. Brolik, R. Dowgier, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013; R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 305 i nast.

wymaga, że pod pojęciem deklaracji podatkowej należy rozumieć każdą deklarację, w tym także korygującą poprzednio złożoną deklarację.

6. Z kolei **art. 134** projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 80a o.p. z pewnymi modyfikacjami, które odnoszą się do § 1 i 3 tego artykułu. Zgodnie z **art. 134 § 1** projektu, jeżeli odrębne ustawy nie stanowią inaczej, deklaracja może być podpisana przez pełnomocnika ogólnego lub pełnomocnika upoważnionego do podpisywania deklaracji. Zrezygnowano natomiast ze wskazania katalogu mocodawców, w imieniu których deklarację może podpisywać pełnomocnik. Obowiązujący art. 80a § 1 o.p. wskazuje bowiem wyłącznie podatnika, płatnika lub inkasenta. Nie jest to jednak kompletny katalog podmiotów, które mogą składać deklarację podatkową. Przykładowo można wskazać na następcę prawnego. Zgodnie z **art. 134 § 3** projektu pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o zmianie, odwołaniu oraz wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa może być złożone w postaci elektronicznej. W projekcie **art. 134 § 4** pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o zmianie, odwołaniu oraz wypowiedzeniu tego pełnomocnictwa składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej zobowiązany składa do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej.

Zbędne okazało się natomiast uregulowanie w tym miejscu normy aktualnie ujętej w art. 80a § 3 o.p., zgodnie z którą jeżeli przepisy prawa podatkowego wymagają podpisania deklaracji przez więcej niż jedną osobę, pełnomocnictwo do podpisania tej deklaracji jest skuteczne, jeżeli udzieliły go wszystkie osoby. Uwaga powyższa odnosi się również do normy ujętej w art. 80a § 4 o.p., zgodnie z którym w kwestiach dotyczących pełnomocnictwa do podpisywania deklaracji stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące pełnomocnictwa w postępowaniu podatkowym. W obu powyższych przypadkach kwestie te uregulowano w przepisach o reprezentacji i pełnomocnictwie (rozdział 5, dział I).

7. Przepis **art. 135** projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 80b o.p.

8. Zgodnie **art. 136 § 1** projektu ordynacji podatkowej deklarację składa się do właściwego organu podatkowego w terminach określonych w odrębnych przepisach. Natomiast z **art. 136 § 2** projektu wynika, że złożenie deklaracji po upływie terminu przedawnienia wymiaru nie wywołuje skutków prawnych. Z kolei z **art. 136 § 3** projektu wynika zasada, że organ podatkowy zobowiązany jest potwierdzić złożenie deklaracji, jeżeli składający tego zażąda. Wyjątkiem od tej zasady jest sytuacja, gdy deklaracja jest składana za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej. W takim przypadku, zgodnie z art. 44 § 2 projektu ordynacji podatkowej, organ podatkowy, elektroniczna skrzynka podawcza systemu teleinformatycznego

administracji podatkowej lub portal podatkowy potwierdzają, w postaci elektronicznej, złożenie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W **art. 136 § 4 i 5** projektu ordynacji podatkowej zastosowano znaną w procedurze podatkowej zasadę fikcji zachowania terminu w przypadku wniesienia podania do organu niewłaściwego (obowiązujący art. 170 o.p.). Jeżeli organ podatkowy, do którego złożono deklarację, jest niewłaściwy, powinien niezwłocznie przekazać deklarację organowi właściwemu. Deklarację wniesioną do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się przy tym za wniesioną z zachowaniem terminu (art. 136 § 4 i 5). Jest to niewątpliwie rozwiązanie korzystne dla podmiotów, na których spoczywa obowiązek składania deklaracji podatkowych, gdyż przepis ten wymusza na organach podatkowych badanie właściwości już na etapie składania deklaracji podatkowej.

9. Natomiast **art. 137** projektu reguluje sytuację, w której doszło do doręczenia tzw. decyzji cząstkowych, o których mowa w art. art. 130 § 5, art. 192 oraz w art. 588 projektu. W takich przypadkach deklaracja nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim organ podatkowy określił część zobowiązania podatkowego lub w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonał wymiaru związanego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty oraz w zakresie, w jakim w decyzji wydanej w następstwie wniosku o konsultację organ ten dokonał wymiaru w zakresie skutków podatkowych transakcji objętej wnioskiem o konsultację.

Mając na uwadze powyższe, należy zwrócić uwagę, że w zakresie, w jakim w tych przypadkach deklaracje podatkowe wywierają skutki prawne, będzie możliwe ich korygowanie. W tym zakresie deklaracji nie zastąpi bowiem decyzja. Podatnik będzie miał zatem możliwość złożenia korekty deklaracji podatkowej za okres objęty decyzją wydaną przez organ podatkowy w zakresie, w jakim samoobliczenie podatku nie zostało zakwestionowane tą decyzją, a wcześniej złożona deklaracja podatkowa w niezakwestionowanym zakresie wywiera skutki prawne[202]

10. Przepis **art. 138** projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 81 o.p. po jego znacznej modyfikacji. Zgodnie **z art. 138 § 1** projektu, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnik, płatnik, inkasent lub inny podmiot mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Przepis ten reguluje zatem uprawnienie do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji. Przepis ten reguluje w sposób niedookreślony katalog podmiotów, które mogą skorygować deklarację podatkową. Nie oznacza to jednak, że każdy podmiot może taką korektę złożyć, czyli że katalog ten jest otwarty. Możliwość złożenia korekty zależy bowiem od statusu danego podmiotu w sferze stosunków prawnopodatkowych regulowanych prawem

[202] Zob. Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014; Lewiatan, Analiza FOR 2014, nr 12, Warszawa, kwiecień 2014, s. 79.

materialnym. Nowe rozwiązanie zawiera natomiast zastrzeżenie w **art. 138 § 2** projektu ordynacji podatkowej, zgodnie z którym przepis § 1 nie uchybia obowiązkowi skorygowania deklaracji wynikającemu z odrębnych przepisów. Oznacza to, że skorygowanie deklaracji podatkowej może być nie tylko uprawnieniem, ale również obowiązkiem podatnika, płatnika lub inkasenta. W literaturze zasadnie zwrócono uwagę na to, że odrębne przepisy mogą czynności skorygowania deklaracji nadawać charakter obowiązku, rozumianego jako warunek konieczny nabycia innego prawa, np. do stwierdzenia nadpłaty[203]. Pogląd ten znajduje potwierdzenie w art. 190 § 1 projektu ordynacji podatkowej.

Przepis **art. 138 § 3** projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 81 § 2 o.p. z istotną modyfikacją. Otóż zgodnie z tym przepisem skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. W przypadku niedołączenia pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty organ podatkowy wzywa podmiot, o którym mowa w § 1 do dokonania tej czynności. Powrócono zatem do zasady każdorazowego informowania organu podatkowego o motywach składania deklaracji korygującej. Rezygnacja w obowiązującej ordynacji podatkowej z informowania organu podatkowego o przyczynach korekty spowodowała wzrost prowadzonych przez organy podatkowe czynności sprawdzających. Oznacza to, że rezygnacja z obowiązku informowania organów podatkowych o przyczynach korekty, co miało wiązać się z odciążeniem podatników od nadmiernych obowiązków, spowodowała wprost przeciwne skutki. W praktyce obowiązek uzasadnienia dokonanej korekty nie jest szczególnie dolegliwy, a może uchronić przed wchodzeniem w niepotrzebne interakcje z administracją skarbową. Na marginesie należy zaznaczyć, że w przypadku składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji podatnik nie będzie zobligowany do składania odrębnego uzasadnienia przyczyn korekty. W takim bowiem przypadku uzasadnienie przyczyn korekty powinno wynikać z takiego wniosku.

Zgodnie z **art. 138 § 4** projektu ordynacji podatkowej w przypadku złożenia deklaracji korygującej za pomocą środków komunikacji elektronicznej, uzasadnienie przyczyn korekty następuje w postaci elektronicznej.

Przepisy o korekcie deklaracji nie powinny mieć zastosowania do zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych, ponieważ przepisy rozdziału 1 działu IV projektu zawierają w tym zakresie odrębne regulacje (**art. 138 § 5)**.

[203] S. Babiarz (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2009, s. 432.

11. Przepis **art. 139** projektu ordynacji podatkowej reguluje szczegółowe zasady korygowania deklaracji podatkowej. Przepis ten jest zmodyfikowanym w sposób istotny odpowiednikiem art. 81b o.p. Art. 139 § 1 projektu ordynacji podatkowej wymienia sytuacje, w których skorygowanie deklaracji podatkowej nie wywołuje skutków prawnych. Po pierwsze, skorygowanie deklaracji podatkowej nie będzie zatem skuteczne w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą, z zastrzeżeniem art. 140 § 1 oraz w czasie trwania kontroli celno – skarbowej, w zakresie objętym tą kontrolą, chyba że przepis szczególny stanowi inaczej (**art. 139 § 1 pkt 1**). Zauważyć jednak w tym miejscu należy, że art. 139 § 1 projektu ordynacji podatkowej nie czyni bezskuteczną czynność złożenia deklaracji po raz pierwszy (**art. 139 § 2** projektu ordynacji podatkowej). W związku z pojawiającymi się wątpliwościami interpretacyjnymi[204] wskazano wprost, że wyłączenie skuteczności prawnej czynności skorygowania deklaracji w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej nie ma wpływu na realizację obowiązku złożenia deklaracji. Ograniczenia w zakresie korygowania deklaracji podatkowej w toku kontroli celno-skarbowej regulują przepisy ustawy o KAS. Ograniczenie odnoszące się do skuteczności skorygowania deklaracji w postępowaniu podatkowym odnosi się także do postępowania prowadzonego w trybie uproszczonym. W odniesieniu do zasady bezskuteczności czynności skorygowania deklaracji w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej należy zwrócić uwagę na wyjątek od tej zasady wynikający z **art. 140 § 1** projektu ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem strona postępowania podatkowego może, w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy pierwszej instancji zgodnie z art. 389 § 1 projektu (siedem dni) lub zgodnie z art. 389 § 3 projektu (czternaście dni), skorygować uprzednio złożoną deklarację, w zakresie objętym postępowaniem podatkowym (zob. szerzej punkt 12). Po drugie, skorygowanie deklaracji nie będzie skuteczne po upływie terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 228 i art. 229. Wprost uregulowano zatem ograniczenie możliwości prawnej skorygowania deklaracji ze względu na upływ terminu przedawnienia wymiaru. Wyjątek w tym zakresie wiąże się natomiast z sytuacją, gdy istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których

[204] W wyroku NSA z dnia 29 stycznia 2013 r., II FSK 1717/11, wyrażono stanowisko, że posługując się argumentum *a minori ad maius,* przyjąć należy, iż skoro w toku postępowania kontrolnego wyłączona jest możliwość ingerencji podatnika w wysokość zobowiązania podatkowego poprzez składanie korekt, to tym bardziej nie ma on możliwości skutecznego złożenia samej deklaracji podatkowej w zakresie objętym kontrolą.

stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 228 projektu ordynacji podatkowej) oraz gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także w przypadku, gdy nadpłata wynika z usunięcia w przepisach krajowych niezgodności tych przepisów z przepisami prawa Unii Europejskiej oraz z ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska (art. 229 projektu ordynacji podatkowej).

Po trzecie, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku niezłożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli skorygowanie deklaracji wiąże się z powstaniem nadpłaty.

Po czwarte, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części.

Po piąte, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Po szóste, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku ponownego (kolejnego) skorygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 389 § 1, w okolicznościach określonych w art. 140 § 2 (zob. szerzej punkt 12). Wyjątek od zasady bezskuteczności skorygowania deklaracji wiąże się z tym, że jeżeli taka korekta zostanie dokonana w okresie 6 miesięcy przed upływem terminu przedawniania wymiaru, termin przedawnienia ulegnie wydłużeniu o 1 rok (art. 174).

Po siódme, skorygowanie (ponowne) deklaracji będzie bezskuteczne po zakończeniu postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 140 § 4 w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Przepis ten skonstruowano na podstawie zdania drugiego art. 81b § 1a o.p.

Po ósme, skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w zakresie objętym decyzją wymiarową.

Z kolei **art. 139 § 3** projektu ordynacji podatkowej nakłada na organ podatkowy obowiązek informacyjny. Zgodnie z tym przepisem organ podatkowy zawiadamia pisemnie składającego deklarację korygującą o braku jej skuteczności. Dotyczy to wszystkich sytuacji, w których złożona deklaracja nie wywołuje skutków prawnych. Nie przewiduje się tu środka zaskarżenia, ponieważ bezskuteczność korekty wynika bezpośrednio z przepisów prawa, a zawiadomienie będzie miało jedynie informacyjny charakter.

Zauważyć ponadto należy, że decyzja o odmowie stwierdzenia nadpłaty lub o umorzeniu postępowania w związku z wycofaniem wniosku powinna zawierać informację o bezskuteczności korekty, co wynika z art. 195 § 1 pkt 1 i § 3 projektu ordynacji podatkowej.

12. Jak wskazano powyżej, **art. 140 § 1** projektu ordynacji podatkowej wprowadza wyjątek od zasady ograniczającej możliwość skorygowania deklaracji podatkowej w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Proponowana regulacja dotyczy strony postępowania podatkowego, która może, w terminie wyznaczonym przez organ pierwszej instancji zgodnie z art. 389 § 1 projektu (siedem dni), skorygować uprzednio złożoną deklarację w zakresie objętym postępowaniem podatkowym. Zaproponowana konstrukcja prawna opiera się na założeniu pierwszeństwa samoobliczenia podatku przez podatnika przed władczym określeniem podatku przez organ podatkowy[205]. Rozwiązanie umożliwiające skorygowanie deklaracji podatkowej w toku postępowania podatkowego przewiduje obowiązujący art. 81b § 1a o.p., przy czym możliwość skorygowania dotyczy wyłącznie postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 119g o.p., a zatem postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania. Należy jednak przypomnieć, że w nieobowiązujących już przepisach ustawy z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej, regulujących postępowanie kontrolne prowadzone przez organy kontroli skarbowej, w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez te organy kontrolowany mógł złożyć skuteczną korektę deklaracji podatkowej w ostatniej fazie tego postępowania, tuż przed wydaniem decyzji podatkowej, w terminie przewidzianym do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (art. 14c ust. 2 w zw. z art. 24 ust. 4 u.k.s.). Skorygowanie deklaracji następowało w takiej sytuacji w toku postępowania kontrolnego, które było postępowaniem o charakterze jurysdykcyjnym i mogło zakończyć się wydaniem decyzji podatkowej.

Wychodząc z założenia pierwszeństwa samoobliczenia podatku przez podatnika przed decyzyjnym określeniem podatku przez organ podatkowy, zasadne jest umożliwienie stronie postępowania podatkowego dokonania skutecznego skorygowania deklaracji podatkowej jeszcze przed ewentualnym wydaniem decyzji podatkowej. Rozwiązanie to stanowi również element realizacji zasady efektywności działania organów, wyrażonej w art. 22 § 1 projektu ordynacji podatkowej. Skuteczne skorygowanie deklaracji podatkowej przez podatnika zgodnie z zapatrywaniami (oceną) organu podatkowego czyni bezzasadnym wydawanie decyzji

[205] Zob. P. Pietrasz (red.), Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa - Białystok 2013, s. 324.

określającej zobowiązanie podatkowe lub w inny sposób kończącej merytorycznie to postępowanie. W takim przypadku organ podatkowy kończy postępowanie w formie decyzji umarzającej to postępowanie ze względu na jego bezprzedmiotowość, gdyż podatek wynikający z deklaracji został w pewnym sensie zaakceptowany przez organ podatkowy. W tym przypadku, akceptacja ta materializuje się właśnie w wydanej decyzji umarzającej postępowanie podatkowe. Należy także spodziewać się, że zobowiązany samodzielnie korygując deklarację, dobrowolnie uiści wynikającą z niej zaległość bez potrzeby wszczynania wobec niego postępowania egzekucyjnego. Warto także podkreślić, że skorygowana deklaracja może być od razu egzekwowana, w przeciwieństwie do decyzji wydawanej w pierwszej instancji, która co do zasady nie podlega wykonaniu. Ponadto będzie to prawnie skuteczna korekta deklaracji w rozumieniu art. 16a k.k.s.

Zaznaczyć należy, że obowiązek organu podatkowego polegający na poinformowaniu strony o prawie skorygowania deklaracji podatkowej wynika z art. 389 § 1 i 3 projektu ordynacji podatkowej.

Z kolei **art. 140 § 2** projektu ordynacji podatkowej reguluje skutki ponownego skorygowania deklaracji podatkowej w zakresie nieprawidłowości objętych wcześniejszą deklaracją korygującą złożoną w terminie wyznaczonym na podstawie art. 389 § 1 projektu, czyli skutki dokonania każdej kolejnej korekty już po umorzeniu postępowania podatkowego w następstwie zaakceptowania przez organ podatkowy skorygowania deklaracji podatkowej przez stronę postępowania podatkowego na zasadach określonych w art. art. 389 § 1 projektu. W takim przypadku decyzja umarzająca postępowanie podatkowe wygasa z dniem skorygowania deklaracji podatkowej, o czym organ podatkowy zawiadamia stronę. Jednocześnie organ podatkowy zawiadamia stronę o prowadzeniu postępowania w sprawie, w której wygasła decyzja umarzająca postępowanie podatkowe. Możliwość prowadzenia postępowania wynika z mocy prawa, na skutek wygaśnięcia decyzji umarzającej postępowanie podatkowe. Czynności przeprowadzone w toku wcześniej prowadzonego postępowania podatkowego pozostają w mocy. W takim przypadku art. 389 § 1 nie ma zastosowania. Ze względu na to, że w omawianym przypadku postępowanie podatkowe zakończone zostało decyzją umarzającą, a zatem decyzją, która nie rozstrzyga sprawy podatkowej co do istoty, zobowiązany mógłby - co do zasady - dokonywać kolejnej korekty deklaracji podatkowej, w tym także w zakresie nieprawidłowości objętych uprzednio złożoną deklaracją korygującą. Tylko bowiem decyzja rozstrzygająca sprawę merytorycznie zamyka etap samoobliczenia podatku i stoi na przeszkodzie skutecznemu skorygowaniu deklaracji podatkowej. Wniosek taki wynika z postanowień art. 139 § 1 pkt 8 projektu ordynacji podatkowej. Skorygowanie deklaracji po

zakończeniu postępowania podatkowego w przypadku, gdy w obrocie prawnym funkcjonuje decyzja umarzająca postępowanie podatkowe ze względu na jego bezprzedmiotowość wynikającą z uprzedniego skorygowania deklaracji podatkowej w toku tego postępowania, nie powinno stać na przeszkodzie ponownemu zawiązaniu stosunku procesowoprawnego, bez konieczności uruchamiania jednego z trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji ostatecznej. Decyzja umarzająca postępowanie zamyka jedynie drogę organowi podatkowemu do wydania kolejnej decyzji w trybie zwykłym, a ponowne złożenie deklaracji korygującej nie eliminuje z obrotu prawnego decyzji umarzającej postępowanie podatkowe. Dlatego też w **art. 140 § 2** wprowadzono rozwiązanie w postaci wygaśnięcia decyzji umarzającej postępowanie podatkowe z dniem skorygowania deklaracji podatkowej. Wygaśnięcie tej decyzji następuje z mocy samego prawa w związku z określoną aktywnością strony postępowania.

W celu wyeliminowania możliwości wielokrotnego korygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 389 § 1, w **art. 140 § 2** projektu ordynacji podatkowej wprowadzono konstrukcję prawną w istocie pozbawiającą stronę prawa do kolejnego skutecznego skorygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w toku postępowania podatkowego, czyli w terminie wyznaczonym na podstawie art. 389 § 1. W takim bowiem przypadku z postanowień **art. 139 § 1 pkt 6** projektu ordynacji podatkowej wynika bezskuteczność ponownego korygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w toku postępowania podatkowego. Ponadto w przypadku kontynuacji umorzonego postępowania podatkowego w związku z ponownym skorygowaniem deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 389 § 1 nie ma zastosowania art. 389 § 1. Oznacza to, że organ podatkowy przed wydaniem decyzji nie wyznacza stronie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz nie informuje o prawie skorygowania deklaracji podatkowej. Istota regulacji ujętych w **art. 140 § 2 i art. 139 § 1 pkt 6** projektu wiąże się z definitywnym zamknięciem możliwości korygowania deklaracji w tym samym zakresie, w którym uprzednio skorygowano deklarację na podstawie art. 389 § 1.

Zauważyć jednak należy, że wskazane wyżej ograniczenie prawa do wielokrotnego skutecznego korygowania deklaracji podatkowej oraz związana z tym bezskuteczność deklaracji korygującej nie dotyczą przypadków, gdy ponowna korekta dotyczy zagadnień niezwiązanych z nieprawidłowościami objętymi deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 389 § 1. Oznacza to, że możliwe jest wielokrotne

skuteczne korygowanie deklaracji już po umorzeniu postępowania podatkowego w związku ze złożeniem deklaracji korygującej w terminie wyznaczonym na podstawie art. 389 § 1 projektu. Jednakże w takim przypadku ponowna korekta nie może odnosić się do nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną w toku postępowania podatkowego na podstawie art. 389 § 1.

Z kolei **art. 140 § 4 – 8** projektu dotyczą prawa do skorygowania deklaracji oraz cofnięcia skutków unikania opodatkowania przysługującego podatnikowi lub płatnikowi jednokrotnie, z zastrzeżeniem art. 389 § 4, w toku postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 594, przed wydaniem decyzji w pierwszej instancji, w terminie 14 dni od dnia doręczenia zawiadomienia o wyznaczeniu terminu, o którym mowa w art. 389 § 3, na zasadach określonych w tym zawiadomieniu. Przepisy te stanowią odwzorowanie art. 81b § 1a – 1e z pewną modyfikacją. Otóż zdanie drugie art. 81b § 1a o.p. zostało uregulowane w **art. 139 § 1 pkt 7** projektu.

W projekcie nie znalazł natomiast odzwierciedlenia art. 81b § 1f o.p. zgodnie z którym korektę, o której mowa w § 4, czyli dokonywaną w toku postępowania o którym mowa w art. 119g, składa się wraz z uzasadnieniem przyczyn korekty. Powyższe wynika z przyjęcia w projekcie jako zasady korygowania deklaracji przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty (art. 138 § 3).

13. Zasady składania deklaracji podatkowej oraz jej korekty w przypadku solidarnego obowiązku podatkowego uregulowano **w rozdziale 13 działu II** projektu ordynacji podatkowej.

14. Uprawnienie do złożenia korekty deklaracji podatkowej spółki cywilnej przez osobę, która była wspólnikiem tej spółki w chwili jej rozwiązania, uregulowano w art. 189 § 2 pkt 2 w związku z art. 190 § 2 projektu ordynacji podatkowej.

15. Nie jest uzasadnione precyzowanie w projekcie ordynacji podatkowej przepisów dotyczących deklaracji jako podstawy do wystawienia tytułu wykonawczego. Jest to bowiem materia postępowania egzekucyjnego w administracji, której aktualnie poświęcony jest art. 3a u.p.e.a.

Rozdział 3. Szacowanie podstawy opodatkowania

1. Instytucja szacowania podstawy opodatkowania, w swoim zasadniczym założeniu, ma długoletnią historię w ogólnym prawie podatkowym. Podstawowym celem szacowania jest możliwie precyzyjne odtworzenie rzeczywistej wielkości podstawy opodatkowania. Proponowana regulacja różni się od obowiązującej głównie rezygnacją ze wskazania

przykładowych metod szacowania podstawy opodatkowania oraz zmianą zasady szacowania wysokości zaliczki na podatek.

2. Organ podatkowy dokonuje szacowania w trzech sytuacjach (**art. 141 § 1**), jeżeli:

1) brak ksiąg podatkowych lub innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania,

2) dane wynikające z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania,

3) podatnik naruszył warunki uprawniające do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania.

Jeżeli organ podatkowy dysponuje danymi, na podstawie których da się wyliczyć wielkości niezbędne do określenia podstawy opodatkowania, to szacowanie w postępowaniu zmierzającym do wymiaru podatku będzie niedopuszczalne. W orzecznictwie trafnie jednak zwrócono uwagę, że o ile ewidencja sprzedaży może stanowić wystarczającą podstawę do określenia przychodu, o tyle ewidencja zakupów nie zawsze będzie przydatna, gdyż podatnik, który rozlicza się w formie ryczałtowej, nie ma obowiązku, a czasem i interesu dokumentowania wszystkich wydatków fakturą VAT[206].

Brak innych danych niezbędnych do określenia podstawy opodatkowania zachodzi m.in. wtedy, gdy nie ma dokumentów źródłowych, z którymi można by skonfrontować zapisy podatkowej księgi przychodów i rozchodów[207]. Czasami jednak, np. gdy wydruki z kasy fiskalnej uległy zniszczeniu, możliwe jest odtworzenie ich treści przy użyciu pamięci fiskalnej tej kasy. W takim wypadku nie ma podstaw do dokonania oszacowania[208].

Dane z ksiąg podatkowych nie pozwalają na określenie podstawy opodatkowania najczęściej wtedy, gdy księgi są nierzetelne lub wadliwe. Księgę uważa się za rzetelną, jeżeli dokonywane w niej zapisy odzwierciedlają stan rzeczywisty. Za niewadliwą uważa się księgę prowadzoną zgodnie z odrębnymi przepisami. Nierzetelność księgi zawsze pozbawia ją szczególnej mocy dowodowej, natomiast wadliwość powoduje taki skutek jedynie wtedy, gdy wady mają istotne znaczenie. Na przykład brak chronologii zapisu utrudnia analizę zdarzeń gospodarczych na podstawie księgi, ale jej nie uniemożliwia. Natomiast zapisy nieczytelne lub z dużą liczbą anonimowych poprawek mogą pozbawić księgę mocy dowodowej.

O naruszeniu warunków uprawniających do korzystania ze zryczałtowanej formy opodatkowania można mówić przede wszystkim w razie niespełnienia wymogów

[206] Por. wyrok WSA w Szczecinie z dnia 13 lutego 2008 r., I SA/Sz 657/07.
[207] Por. wyrok NSA z dnia 29 marca 2000 r., III SA 1969/99.
[208] Por. wyrok NSA z dnia 19 grudnia 2006 r., II FSK 1541/05.

przewidzianych w ustawie o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Wymogi te dotyczą zwłaszcza rodzaju prowadzonej działalności lub wysokości przychodów osiągniętych w roku poprzedzającym rok podatkowy. Ze względu na to, że podmiot korzystający ze zryczałtowanej formy opodatkowania prowadzi uproszczoną ewidencję, stwierdzenie braku podstaw do ryczałtu lub utrata prawa do niego z reguły powodują sytuację, w której organ podatkowy nie dysponuje danymi do określenia rzeczywistej podstawy opodatkowania.

3. Wystąpienie ustawowych przesłanek szacowania nie jest okolicznością wystarczającą do zastosowania tego sposobu obliczania podstawy opodatkowania (**art. 141 § 2**). Organ podatkowy powinien odstąpić od szacowania, jeżeli dane wynikające z ksiąg, uzupełnione dowodami uzyskanymi w toku postępowania, pozwalają na określenie podstawy opodatkowania. Również w przypadku, w którym podatnik nie prowadzi ksiąg podatkowych, ale postępowanie podatkowe pozwoli na odtworzenie podstawy opodatkowania, szacowanie jest zbędne, a przez to – niedopuszczalne.

4. W projekcie zrezygnowano z wymieniania przykładowych metod szacowania podstawy opodatkowania. Podstawowym powodem był charakter obecnych norm, które nie wskazują na kolejność stosowania metod szacowania podstawy opodatkowania oraz ustanawiają otwarty katalog tych metod. W praktyce spowoduje to, że organ będzie miał większą swobodę w wyborze metody szacowania i dostosowania jej do okoliczności konkretnej sprawy. Obowiązujące metody szacowania podstawy opodatkowania są nie tylko przykładowe ale także archaiczne. Proponowane zmiany nie wprowadzają żadnego pogorszenia sytuacji podatnika, gdyż katalog metod szacowania nadal pozostaje otwarty i organ podatkowy zobowiązany jest dokonać uzasadnienia wyboru metody szacowania. Za wskazaniem metod szacowania nie może przemawiać ich wymienienie w podatkach dochodowych. Metody szacowania cen w transakcjach pomiędzy podmiotami powiązanymi mają swoje źródło w wytycznych OECD i są dostosowane do szacowania cen a nie podstawy opodatkowania. Jednak w celu umożliwienia kontroli wyboru metody szacowania, zobowiązuje się organ podatkowy do uzasadnienia, dlaczego wybrał tę, a nie inną metodę. Organ podatkowy będzie zwolniony z tego obowiązku w przypadku, w którym wybór metody opodatkowania zostanie zaaprobowany przez podatnika (**art. 141 § 4**). Organ zapoznaje podatnika z wybraną przez organ metodą szacowania podstawy opodatkowania i wzywa go do wypowiedzenia się, czy wyraża zgodę na jej zastosowanie – wyznaczając na to termin nie krótszy niż 7 dni. Wyrażenie zgody następuje w formie pisemnej bądź ustnie do protokołu (**art. 141 § 5**).

5. Szacowanie podstawy opodatkowania może dotyczyć także podatków płaconych zaliczkowo. W takim przypadku, w obecnym stanie prawym, nie szacowano wysokości poszczególnych zaliczek. Wysokość zaliczek wyliczano odnosząc się proporcjonalnie do wysokości zobowiązania podatkowego za dany okres. W projekcie proponuje się, by obecnie obowiązująca zasada była stosowana tylko w przypadku, w którym nie będzie możliwe określenie zaliczek w wysokości zbliżonej do rzeczywistej (**art. 142**).

Rozdział 4. Dodatkowe zobowiązanie podatkowe

Przepisy zawarte **w rozdziale 4** projektu powielają przepisy rozdziału 6a działu III obowiązującej Ordynacji podatkowej, który został dodany ustawą 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 (Dz. U. poz. 2193). Przepisy te przewidują możliwość określenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania, zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub przepisów o cenach transferowych. Organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem tych przepisów ustalał będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe odpowiadające ułamkowi stwierdzonej w postępowaniu korzyści podatkowej.

Zasadniczym powodem wprowadzenia tych uregulowań jest niewystarczający efekt prewencyjny, jaki aktualnie wywierany jest przez przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Pomimo przyjęcia przez projektodawcę założenia, że najistotniejszą funkcją klauzuli powinna być prewencja, to w ocenie projektodawcy trudno uznać, że konsekwencje zastosowania przedmiotowej klauzuli zniechęcają obecnie podatników do unikania opodatkowania.

Jak wskazuje się w doktrynie, jedną z wad obecnie obowiązującego kształtu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest jej niewielkie oddziaływanie prewencyjne „(…) gdyż zastosowanie klauzuli nie wymaga poniesienia dodatkowych konsekwencji przekraczających należne zobowiązanie podatkowe (czasami dodatkowe sankcje administracyjne są przewidziane. Występują one w takich państwach jak: Australia, Francja, Irlandia, Nowa Zelandia, Stany Zjednoczone i Węgry). Oznacza to, że unikający opodatkowania mogą być skłonni zaryzykować zastosowanie sztucznych konstrukcji, licząc na to, że konsekwencją zastosowania klauzuli będzie jedynie zapłata wyższego podatku, który byłby i tak zapłacony, gdyby dana konstrukcja służąca unikaniu opodatkowania nie została zastosowana. Z punktu widzenia ekonomicznej analizy prawa brak kar zachęca do unikania opodatkowania, ponieważ unikanie opodatkowania nie zmniejsza użyteczności podatnika (zapłaci on podatek w

prawidłowej wysokości określonej przez organy podatkowe lub podatek w niższej wysokości, jeśli zastosowane działania nie zostaną zakwestionowane)" (por. J. Kudła, Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania – ujęcie ekonomiczne, Analizy i Studia CASP nr 1(2)/2017).

W kontekście dodatkowego zobowiązania podatkowego z tytułu zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania odwołać się można do teorii gier oraz problematyki analizy ryzyka w kontekście maksymalizacji korzyści podatkowych. Teoria gier jest dziedziną zajmującą się opisem sytuacji, w których uczestniczą podmioty świadomie podejmujące pewne decyzje, w wyniku których następują rozstrzygnięcia mogące zmienić ich położenie. Analogicznie do analizy ryzyka oraz podejmowania racjonalnych działań w teorii gier, planowanie podatkowe cechuje takie kształtowanie zobowiązań podatkowych, by maksymalizować korzyści podatkowe, przy jednoczesnym dążeniu do minimalizowania ryzyka. Celem projektodawcy jest, by sankcje z tytułu stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, pozwalały na zminimalizowanie ryzyka kalkulacji przez podatników, czy korzyść podatkowa, przewyższa ryzyko zakwestionowania transakcji.

W teorii ekonomicznej analizy prawa wskazuje się natomiast, że „(…) na ogół nie uda się odstraszyć złodziei, przez wymaganie, aby wtedy, kiedy udało się ich złapać, musieli oddać, co ukradli. W celu odstraszenia złodziei prawo musi ustanowić wystarczające kary, tak by oczekiwana korzyść netto z przestępstwa była dla przestępcy ujemna" (por. R. Cooter, T. Ulen, Ekonomiczna analiza prawa, Wydanie II C.H. Beck, Warszawa 2011, s. 598). Omawiając zagadnienie „przestępstwa racjonalnego" wskazuje się, że „(…) Karanie przestępców ma charakter probabilistyczny. Sprawca może uniknąć wykrycia lub skazania, albo zostać złapany, ale nie skazany. Osoba racjonalnie podejmująca decyzje bierze pod uwagę prawdopodobieństwo wymierzenia kary, kiedy rozważa popełnienie dowolnego przestępstwa (…). Możemy powiedzieć, że racjonalni oszuści obliczają oczekiwaną wartość przestępstwa, która równa się korzyściom pomniejszonym o wysokość kary pomnożonej przez prawdopodobieństwo bycia schwytanym i skazanym. Jeśli na przykład grzywna za sprzeniewierzenie 1000 USD wynosi 2000 USD, a prawdopodobieństwo, że sprawca zostanie schwytany i skazany wynosi 0,75, oczekiwana wartość kary wynosi 0,75*2000 USD = 1500 USD" (por. tamże, s. 601). Zakłada się, racjonalny przestępca będzie popełniał zakazany czyn, dopóki korzyści z niego wynikające będą przekraczać oczekiwaną karę.

W ocenie projektodawcy, obecny kształt regulacji zawartych w dziale I rozdziale 4 Ordynacji podatkowej świadczy, że unikanie opodatkowania stanowi „przestępstwo racjonalne" w rozumieniu teorii ekonomicznej analizy prawa, co może wręcz zachęcać do kontynuowania takich działań. Zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania polega bowiem tylko

na odebraniu nienależnie uzyskanej korzyści podatkowej powiększonej, w niektórych sytuacjach, o należne odsetki z tytułu zaległości podatkowej. Podobny efekt ma zastosowanie umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Projektodawca odwołał się do konstrukcji zastosowanej w Ordynacji podatkowej w zakresie odsetek od zaległości podatkowych. Należy wyjaśnić, że konieczność zapłaty odsetek od zaległości podatkowej według podstawowej stawki nie jest elementem szczególnie odstraszającym czy penalizującym działanie podatnika. Podstawowa stawka odsetek za zwłokę wynosi od dnia 10.09.2014 r. 8%. Zastosowanie niektórych schematów unikania opodatkowania nie ma ponadto bezpośrednio na celu zmniejszenia wysokości zobowiązania podatkowego, w przypadku podatków dochodowych niektóre agresywne optymalizacje są przeprowadzane w celu powstania straty podatkowej, która w kolejnych latach będzie obniżała uzyskiwany dochód. Zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do zniwelowania nienależnie wykazanej straty podatkowej nie spowoduje konieczności zapłaty odsetek za zwłokę. Powyższe jest zasadniczym argumentem przeciw wprowadzeniu rozwiązań tego rodzaju, w myśl których zwiększona stawka odsetek od zaległości podatkowych, np. 250% stawki podstawowej, zniechęcałaby do unikania opodatkowania.

Kraje OECD stosują instytucje podobne do proponowanej w celu podniesienia prewencji działania przepisów przeciwdziałających unikaniu opodatkowania. Przykładowo, we Francji stawka dodatkowego podatku wynosi 40% lub 80% w zależności od wystąpienia przesłanek ustawowych. Zastosowanie brytyjskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wiąże się z zapłaceniem penalty tax w wysokości co najmniej 60% uzyskanej korzyści podatkowej. Australijska Taxation Administration Act 1953 posługuje się natomiast rozbudowanym wzorem matematycznym pozwalającym wyliczyć wysokość karnego podatku w zależności od wystąpienia szeregu ustawowych przesłanek, który w niektórych sytuacjach może przekroczyć 100% korzyści podatkowej.

Podnieść należy, że projektodawca wspólnotowy w pkt 11 preambuły dyrektywy ATAD wskazuje na możliwość stosowania tego rodzaju instytucji stwierdzając, jak już wspomniano wcześniej, że „Państwa członkowskie powinny mieć możliwość stosowania kar, w przypadku gdy zastosowanie mają przepisy ogólne przeciw unikaniu opodatkowania".

W kontekście cen transferowych warto podkreślić, że obecnie istniejące instrumenty sankcyjne przewidziane w art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 30d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych w praktyce sankcjonują podatników wyłącznie za nieposiadanie dokumentacji cen transferowych, natomiast nie sankcjonują podatników za stosowanie w rozliczeniach nierynkowych mechanizmów. Innymi słowy nie

istnieje obecnie w prawie podstawa do sankcjonowania podatnika, który pomimo że posiada kompletną dokumentację cen transferowych, nie stosuje zasady ceny rynkowej i zaniża podstawę opodatkowania. Na gruncie istniejących przepisów podatnik taki od kwoty doszacowanego dochodu płaci bowiem podstawową stawkę podatku dochodowego. Oznacza to, że aktualnie obowiązujące regulacje w zakresie sankcji dotyczących spraw z zakresu cen transferowych nie spełniają założenia o ich prewencyjnym efekcie oddziaływania.

Proponowana konstrukcja sankcji pozwoli na wyeliminowanie ww. problemów. Nadrzędnym celem projektowanej sankcji jest penalizowanie podatników za stosowanie nierynkowych mechanizmów prowadzących do zaniżania podstawy opodatkowania. Ponadto, brak dokumentacji cen transferowych, w przypadkach, w których jest ona wymagana – ze względu na powodowane tym brakiem utrudnienia dla organów w badaniu rozliczeń i podniesienie kosztów kontroli – będzie okolicznością pozwalającą na podwyższenie stawki sankcyjnej w przypadku dokonania doszacowania.

W ocenie projektodawcy, zawierane przez Rzeczpospolitą Polską umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie sprzeciwiają się temu, aby konsekwencją zastosowania środków ograniczających umowne korzyści było wymierzenie dodatkowego zobowiązania podatkowego. Umowy te nie regulują konsekwencji zastosowania tego instrumentu i pozostawiają dobór odpowiednich środków umawiającej się państwu-stronie umowy. Jeśli przyjąć, że umawiające się państwo mogłoby w przypadku zastosowania umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania domagać się również zapłaty odsetek za zwłokę, to na tej samej podstawie umawiające się państwo może ustanowić na gruncie krajowym inne środki, takie jak: dodatkowe zobowiązanie podatkowe lub odpowiedzialność karna.

Na mocy proponowanych przepisów **art. 143 § 1** Ordynacji podatkowej, organ podatkowy wydając decyzję z zastosowaniem:

1) art. 33 § 1 lub 7 Ordynacji podatkowej,

2) środków ograniczających umowne korzyści,

3) tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. art. 12 ust. 13 i 14 oraz art. 22c ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, a także art. 24 ust. 19 i 20 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych,

4) oddziału 2 rozdziału 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub oddziału 2 rozdziału 4b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (tj. na podstawie przepisów o cenach transferowych)

5) art. 244 § 1 Ordynacji podatkowej, gdy oświadczenie, o którym mowa w art. 26 ust. 7a lub 7g ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub oświadczenie, o którym mowa w

art. 41 ust. 15 lub 21 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, nie było zgodne z prawdą, płatnik nie dokonał wymaganej weryfikacji lub podjęta przez płatnika weryfikacja nie była adekwatna do charakteru i skali działalności płatnika

- ustalać będzie dodatkowe zobowiązanie podatkowe. Do dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z zastosowaniem art. 33 § 1 lub 7 lub środków ograniczających umowne korzyści miałaby zastosowanie zasada, iż decyzji tej nie można byłoby nadać rygoru natychmiastowej wykonalności.

Jednocześnie wprowadzono możliwość odstąpienia od zastosowania tej sankcji (**dodanie § 3 i 4 do art. 143**). Intencją projektodawcy jest ograniczenie ryzyka zastosowania instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego względem podmiotów, które nie prowadzą działalności gospodarczej lub z uwagi na jej niewielki rozmiar prowadzonej działalności gospodarczej, nie jest racjonalne oczekiwać, że podmioty te korzystały z usług profesjonalnych kancelarii doradzających w kwestiach podatkowych. Jeśli podmiot taki będzie działał w dobrej wierze (tzn. gdy na podstawie istniejących okoliczności oraz faktów okaże się, że w momencie dokonywania czynności, podatnik pozostawał, w błędnym, ale usprawiedliwionym przekonaniu o zgodności uzyskanej korzyści podatkowej z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu), uznano, że nie jest racjonalnym by stosować wobec niego dodatkową dolegliwość w postaci instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego. Nie zmienia to faktu, że podmiot ten zostanie pozbawiony osiągniętej korzyści podatkowej. Jej osiągnięcie było bowiem obiektywnie sprzeczne z przedmiotem i celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. W analizowanym przypadku rozwiązania prawne wskazane w **art. 143 § 1 pkt 1-3** będą mieć zastosowanie. Organ będzie mógł jednak odstąpić od nałożenia dodatkowego zobowiązania podatkowego.

Z drugiej strony zgodnie z projektowanymi przepisami ustawy w przypadkach wydania decyzji z zastosowaniem środków określonych w art. 143 § 1, dodatkowe zobowiązanie wynosi 40% kwoty korzyści podatkowej w rozumieniu przepisów Ordynacji podatkowej. Jeżeli wydawana jest decyzja w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych lub podatku dochodowego od osób fizycznych z wyłączeniem zryczałtowanych form opodatkowania, dodatkowe zobowiązanie podatkowe wynosi 10% sumy składników wynikających z tej decyzji. Organ podatkowy oblicza podstawę do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przyjmując, że środki określone w art. 143 § 1 mają wpływ na rozliczenie podatkowe jako ostatnie. Oznacza to, że w sytuacji, w której w wyniku weryfikacji rozliczeń podatkowych zidentyfikowane zostały inne nieprawidłowości (np. nieuprawnione zaliczenie do kosztów uzyskania przychodów określonych wydatków), to wpływ na wysokość zobowiązania

podatkowego rozstrzygnięcia z zastosowaniem środków opisanych w art. 143 § 1, który rzutować będzie na wysokość dodatkowego zobowiązania podatkowego, obliczany będzie jako ostatni. Przez składniki, decyzji, o której mowa powyżej, rozumie się kwoty nienależnego:

1) zawyżenia straty podatkowej;
2) powstania straty podatkowej;
3) zaniżenia dochodu do opodatkowania, lub
4) niepowstania dochodu do opodatkowania,

w zakresie wynikającym z zastosowania przepisów lub środków określonych w art. 143 § 1.

W sytuacji określonej powyżej w art. 143 § 1 pkt 5. dodatkowe zobowiązanie podatkowe ustala się jako 10% podstawy opodatkowania należności, od której płatnik nie pobrał podatku.

Podwojenie stawki

Zgodnie z projektowanym **§ 1 art. 145** stawki w wysokości 40% oraz 10% opisane powyżej ulegają podwojeniu, jeżeli:

- podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
- nie upłynęło 10 lat od końca roku kalendarzowego, w którym podatnikowi lub płatnikowi doręczono ostateczną decyzję z zastosowaniem przepisów lub środków, o których mowa w art. 143 § 1 pkt 1-3 – w zakresie kwoty stanowiącej podstawę ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanej z zastosowaniem tych przepisów lub środków; nie musi zachodzić tożsamość użytych instytucji w dwóch decyzjach, przepis znajdzie zastosowanie także wtedy gdy wydawana decyzja stosuje np. środki ograniczające umowne korzyści, zaś uprzednio – w ciągu 10 lat – doręczono decyzję ostateczną z zastosowaniem generalnej klauzuli;
- strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej w zakresie cen transferowych o której mowa w oddziale 3 rozdziału 1a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub oddziale 3 rozdziału 4b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów rozdziału 4b oddziału 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 1a oddziału 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej. Należy wskazać, że przedłożenie niekompletnej dokumentacji, a następnie jej uzupełnienie w pełnym zakresie wskazanym w wezwaniu przez organ podatkowy w określonym terminie nie będzie wywierało negatywnych skutków.

Jedną z przesłanek zastosowania podwojonej stawki, do całej wartości korzyści podatkowej, będzie uprzednie otrzymanie przez stronę postępowania ostatecznej decyzji z zastosowaniem

art. 33 § 1 lub środków ograniczających umowne korzyści. Regulacja ta ma dodatkowo skłonić podatników do odstąpienia od przeprowadzania agresywnych optymalizacji podatkowych, jeżeli ich działania zostały już wcześniej zakwestionowane przez organ podatkowy. W szczególności jednak ta przesłanka skierowana jest do podatników, którzy stosują schematy optymalizacyjne dające korzyści podatkowe uzyskiwane przez wiele lat. Regulacja ta ma zachęcić podatników, którzy otrzymali już ostateczną decyzję kwestionującą działania optymalizacyjne, do samodzielnej rezygnacji z korzyści podatkowych uzyskiwanych w ten sam sposób w kolejnych okresach rozliczeniowych – już bez przeprowadzania postępowania podatkowego na podstawie i bez określenia dodatkowego zobowiązania podatkowego. Kwestia schematów optymalizacyjnych dających korzyść podatkową przez wiele okresów rozliczeniowych jest kolejnym powodem wprowadzenia instytucji dodatkowego zobowiązania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania. W obecnym stanie prawnym odwrócenie skutków takich schematów optymalizacyjnych wymaga bowiem interwencji wyspecjalizowanego organu podatkowego w każdym okresie rozliczeniowym, zaś strona postępowania, z uwagi na ograniczony efekt prewencyjny przepisów zawartych w dziale IIIa Op, nie posiada interesu ekonomicznego do samodzielnej rezygnacji z korzyści podatkowej związanej z unikaniem opodatkowania.

Projektodawca przewidział ponadto potrojenie stawki, o której mowa **w art. 144 § 1**, w przypadku, gdy:

- podstawa do ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego przekracza 15 000 000 zł – w zakresie nadwyżki ponad tę kwotę;
- strona nie przedłożyła organowi podatkowemu dokumentacji podatkowej, o której mowa w przepisach oddziału 3 rozdziału 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub oddziału 3 rozdziału 1a ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych – w zakresie tej części podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która wynika z zastosowania przepisów rozdziału 4b oddziału 2 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz rozdziału 1a oddziału 2 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych i dotyczy transakcji, dla której nie przedłożono dokumentacji podatkowej.

Potrojenie stawki jest celowe z uwagi na penalizację zachowań najbardziej ryzykownych z punktu widzenia potencjalnych strat w budżecie państwa. Zaznaczyć należy, że schematy optymalizacyjne dające znaczące korzyści podatkowe (liczone w mln zł) będą wiązać się z lepszym przygotowaniem i poniesieniem przez podatników lub płatników większych nakładów

na ich implementację. Podatnicy decydujący się na wdrożenie takich schematów powinni w sposób szczególny być świadomi ryzyka ich zakwestionowania.

Należy podkreślić, że projektowane stawki sankcyjne, które będą mogły mieć zastosowanie do spraw z zakresu cen transferowych nie są wyższe niż aktualnie obowiązująca stawka sankcyjna dla takich spraw tj. 50% wartości doszacowanego dochodu. Co więcej, stawka projektowana dla nadużyć o mniej istotnym znaczeniu dla budżetu państwa będzie znacząco niższa niż stawka obecnie obowiązująca. Natomiast stawka projektowana, która będzie miała zastosowanie dla nierynkowych transakcji o dużej wartości, dla których podatnik uchyli się od przedstawienia dokumentacji cen transferowych, pozostanie na poziomie zbliżonym do obecnie obowiązującej.

Obniżenie stawki.

Projektodawca przewidział obniżenie o połowę stawek wskazanych w **art. 144 i art. 145** w przypadku wydania decyzji na podstawie art. 33 § 7 – odnośnie do podstawy ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego, która związana jest z cofnięciem skutków unikania opodatkowania określonym w art. 140 § 4. Proponuje się objęcie obniżoną stawką dodatkowego zobowiązania podatkowego tych korzyści podatkowych, które będą przedmiotem korekty deklaracji dokonanej przez stronę postępowania na podstawie art. 140 § 4 Ordynacji podatkowej, z zastrzeżeniem art. 389 § 4. W tej sytuacji, organ podatkowy w wydanej decyzji stwierdzi zaistnienie unikania opodatkowania w wysokości określonej w przedmiotowej korekcie deklaracji, która będzie uwzględniać treść doręczonego zawiadomienia i ustali dodatkowe zobowiązanie podatkowe w odniesieniu do tej korzyści. Obniżenie stawek nawiązuje do rozwiązań w Ordynacji podatkowej, polegających na obniżeniu stawek odsetek za zwłokę w przypadku złożenia prawnie skutecznej korekty deklaracji nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji i zapłaty zaległości w całości w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty (art. 167 § 1 Ordynacji podatkowej).

Rozdział 5. Wygasanie zobowiązań podatkowych

1. Obecnie przepisy o.p. regulując sposoby wygasania zobowiązań podatkowych, adresują je zasadniczo do podatników z zastrzeżeniem, że w niektórych przypadkach znajdują one zastosowanie również do innych zobowiązanych (płatników, inkasentów, osób trzecich). W projektowanych przepisach przyjęto zasadę odmienną. Zasadniczo, z uwzględnieniem specyfiki poszczególnych kategorii podmiotów zobowiązanych w rozumieniu art. 13 pkt 23, ich zobowiązania będą mogły wygasnąć w ten sam sposób jak zobowiązanie podatkowe podatnika (**art. 148 § 2**) i, z pewnymi wyjątkami, na takich samych zasadach (**art. 158**).

Zrezygnowano więc z odrębnego uregulowania sposobów wygasania zobowiązań ciążących na płatnikach lub inkasentach.

Dokonano uporządkowania katalogu sposobów wygasania zobowiązań podatkowych w ten sposób, iż w pierwszej kolejności wskazano na efektywne sposoby wygasania zobowiązań, które powinny być zasadą.

W **art. 148 § 1 pkt 6** ograniczono wygasanie zobowiązań podatkowych do sytuacji przejęcia w postępowaniu egzekucyjnym nieruchomości, albowiem ustawa egzekucyjna nie przewiduje możliwości przejęcia innych praw majątkowych.

Art. 148 § 1 pkt 9 uwzględnia, obok zwolnienia związanego z zastosowaniem się do interpretacji przepisów prawa podatkowego (art. 576), inne przypadki zwolnień wynikające z przepisów nowej ordynacji podatkowej (art. 470 § 3 i 4, art. 493 § 3, art. 498 § 3, art. 505 § 4, art. 576).

W projektowanym **art. 148 § 1 pkt 11** zastrzeżono, iż wygaśnięcie zobowiązania podatkowego następuje poprzez przedawnienie poboru. Regulacja ta jest konsekwencją wyróżnienia w projektowanych przepisach instytucji przedawnienia wymiaru oraz przedawnienia poboru. Stosownie do **art. 179** wygaśnięcie zobowiązania podatkowego jest konsekwencją przedawnienia poboru.

Ponadto **w pkt 12** wskazuje się na inne, określone w odrębnych przepisach sposoby wygasania zobowiązań podatkowych. Przykładem takiej sytuacji jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w przypadku orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej na podstawie art. 15 § 1-2 ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy.

Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do innych zobowiązanych niż podatnik, w zakresie ich zobowiązań.

2. Podstawowym sposobem wygaśnięcia zobowiązania podatkowego jest zapłata. W związku z tym po wskazaniu katalogu przypadków, w jakich zobowiązanie wygasa, w kolejnych przepisach projektowanej ustawy proponuje się zawarcie szczegółowych regulacji związanych z zapłatą.

W **art. 149 § 1** wskazuje się formy zapłaty podatku, które pozostają bez zmian. **Art. 149 § 3** nawiązuje do wynikających z przepisów szczególnych uprawnień organów stanowiących jednostek samorządu terytorialnego do wprowadzania poboru podatku w drodze inkasa. Zastrzega się przy tym, celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych, iż zarządzenie poboru podatku w drodze inkasa nie wyłącza uprawnienia podatnika do wykonania zobowiązania w innych formach, określonych w art. 149 § 1.

3. W **art. 150** proponuje się rozszerzenie zasady wynikającej aktualnie z art. 62b o.p. Zapłata podatku będzie mogła w szerokim zakresie być dokonywana przez inne podmioty niż podatników. Proponowane rozwiązanie - wobec objęcia w słowniczku ustawy pojęciem „podatek" również opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, a także poprzez odpowiednie odesłanie w art. 158 - będzie odnosiło się również do wpłat dokonywanych przez płatników, inkasentów, osoby trzecie oraz następców prawnych, podatku niezapłaconego w terminie płatności (zaległości podatkowej), a także do świadczenia akcesoryjnego, jakim są odsetki za zwłokę.

W **§ 2** analizowanej regulacji przyjęto zasadę, wedle której w przypadku zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnika, przyjmuje się, że wpłata pochodzi ze środków podatnika a nie ze środków podmiotu dokonującego wpłaty. Rozwiązanie to oznacza, że dokonana wpłata wygasza zobowiązanie podatnika, a zatem i ewentualna nadpłata należna jest podatnikowi a nie podmiotowi, który dokonał za niego wpłaty. Wzajemne rozliczenia pomiędzy wpłacającym a podatnikiem pozostają poza zakresem regulacji ordynacji podatkowej, gdyż opierają się na relacji cywilnoprawnej, w jakiej podmioty te pozostają.

4. W projektowanym **art. 151**, stanowiącym odpowiednik obowiązującego art. 63 o.p., proponuje się utrzymanie dotychczasowych zasad zaokrąglania. Zmiany w tym zakresie mają jedynie charakter doprecyzowujący. W **§ 3** proponuje się wskazanie wprost, iż wyłączenie zasad zaokrąglenia odnosi się jedynie do kwot opłat, o których mowa w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych (miejscowej, uzdrowiskowej, targowej, od posiadania psów, reklamowej). W praktyce kwestia ta nie była oczywista, albowiem obowiązujące regulacje posługują się pojęciem „przepisy o podatkach i opłatach lokalnych", nie odwołując się wprost do powołanej wyżej ustawy. W konsekwencji zrekonstruowanie normy wynikającej z obowiązującego art. 63 § 2 wymaga sięgnięcia do bliżej niezdefiniowanych przepisów, co stanowiło źródło sygnalizowanych w orzecznictwie sądów administracyjnych wątpliwości[209]. Proponowana zmiana oznacza, że na mocy przepisów ordynacji podatkowej nie będą podlegały zaokrąglaniu kwoty wskazanych wyżej opłat (mając na uwadze ich konstrukcję, wyłączenie zasad zaokrąglania w stosunku do podstawy opodatkowania jest zbędne), co oczywiście nie wyklucza sytuacji, w których na mocy przepisów szczególnych zasada ta może być rozszerzona na inne opłaty (np. opłatę za

[209] Por. np. wyrok WSA w Lublinie z dnia 28 grudnia 2012 r., I SA/Lu 932/12, który dotyczył problematyki zaokrąglania uregulowanej w ustawie z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi.

gospodarowanie odpadami - *vide* art. 6q ust. 2 ustawy z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach).

5. Utrzymano obowiązek zapłaty podatków przez określone kategorie podmiotów w formie polecenia przelewu, ale dodatkowo rozszerzono go na inne niż polecenie przelewu instrumenty płatnicze (**art. 152**). Ponadto mając na uwadze, że dokonywanie płatności w formie bezgotówkowej powinno być w obrocie gospodarczym standardem, uznano, że nie znajduje dostatecznego uzasadnienia utrzymywanie wyłączenia z obowiązku zapłaty podatków w tej formie w odniesieniu do mikroprzedsiębiorców. W proponowanym brzmieniu obowiązek zapłaty podatku w formie bezgotówkowej obejmuje więc wszystkie kategorie podatników prowadzących działalność gospodarczą zobowiązanych do prowadzenia ksiąg rachunkowych lub podatkowej księgi przychodów i rozchodów.

Na mocy zastrzeżenia w **art. 158** wskazany obowiązek nie będzie dotyczył innych zobowiązanych niż podatnik oraz płatnik.

6. W projektowanym **art. 153** § 1-3 wprowadzono regulację dotyczącą indywidualnego rachunku podatkowego. Zgodnie z projektowanym art. 153 podatnikowi oraz płatnikowi zostanie udostępniony indywidualny rachunek podatkowy, za pomocą którego będą dokonywane wpłaty należności z tytułu podatku dochodowego od osób fizycznych, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług oraz niepodatkowych należności stanowiących dochód budżetu państwa. W projekcie wskazano także, że numer indywidualnego rachunku podatkowego będzie udostępniany, po podaniu identyfikatora podatkowego, za pośrednictwem strony internetowej ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub przez urząd skarbowy. Aktualnie każdy z urzędów skarbowych posiada odrębne rachunki bankowe właściwe do gromadzenia ww. dochodów. Powstanie zobowiązania w podatkach PIT i CIT powoduje obowiązek dokonania wpłat na różne rachunki bankowe. Zmiana właściwości miejscowej lub rzeczowej podatnika lub płatnika również wiąże się z potrzebą dokonywania płatności na właściwe rachunki bankowe właściwego urzędu skarbowego, co oznacza konieczność każdorazowego wyszukania takiego numeru rachunku. Projektowane rozwiązania przyczynią się do wyeliminowania tych uciążliwości, a także będą skutkować zwiększeniem komfortu podatnika w obszarze dokonywania płatności oraz oszczędnością czasu, a także zminimalizują ryzyko nieprawidłowego przekazania wpłat.

W projekcie określono także strukturę numeru indywidualnego rachunku podatkowego, który będzie zawierał sumę kontrolną, numer rozliczeniowy jednostki organizacyjnej banku oraz identyfikator podatkowy. Identyfikacja podatnika lub płatnika w sposób jednoznaczny jest możliwa jedynie po identyfikatorze podatkowym**,** tj. w przypadku osób fizycznych

nieprowadzących działalności gospodarczej lub niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług jest to numer PESEL, a w przypadku pozostałych podmiotów – NIP, stąd konieczność użycia wskazanych numerów w strukturze indywidulanego rachunku podatkowego. Taki sposób identyfikacji wpłat obowiązuje również dziś poprzez dedykowane pola na deklaracjach bądź formatce przelewu podatkowego. Należy podkreślić, że indywidualny rachunek podatkowy będzie wykorzystywany wyłącznie do dokonywania wpłat i identyfikacji podmiotu na poziomie urzędu skarbowego. Indywidualny rachunek podatkowy nie będzie zawierał historii wpłat podatników. Zwroty nadpłat nie będą dokonywane na indywidualne rachunki podatkowe, lecz tak jak dotychczas na rachunki bankowe zgłoszone przez podmiot. W związku z powyższym nie zachodzi wysokie ryzyko naruszenia praw lub wolności osób fizycznych.

W **art. 153** § 4 wprowadzono ogólną zasadę, wedle której zapłata podatków przez każdego z zobowiązanych za pomocą innego instrumentu płatniczego niż polecenie przelewu jest możliwa w siedzibie organu podatkowego, jeżeli organ podatkowy dysponuje odpowiednimi urządzeniami do autoryzacji transakcji płatniczych. Możliwość zapłaty w tej formie w banku, spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej czy w instytucji płatniczej, nie budzi wątpliwości, gdyż z zasady posiadają one wskazane urządzenia.

Wskazana reguła dotyczy wszystkich organów podatkowych, zarówno państwowych, jak i samorządowych. Nie znajduje bowiem uzasadnienia utrzymanie obowiązującego art. 61 o.p., który upoważnia organy stanowiące jednostek samorządu terytorialnego do podjęcia uchwały w zakresie dopuszczenia zapłaty podatków stanowiących ich dochody innym instrumentem płatniczym. W konsekwencji przyjąć należy domniemanie możliwości zapłaty podatku w tej formie, bez względu na to, czyj budżet zasila.

7. Określając moment dokonania zapłaty podatku **w art. 154** wskazano, iż datą tą jest to dzień dokonania zapłaty. W obowiązującym brzmieniu przepisy ordynacji podatkowej posługują się pojęciem terminu dokonania zapłaty, co nie jest zasadne, gdyż w analizowanym przepisie nie chodzi o datę do której zapłata powinna być dokonana (termin zapłaty), a konkretną datę (dzień) wygaśnięcia zobowiązania.

Mając na uwadze przewidzianą projektowaną ustawą regułę, wedle której deklarację złożoną do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za złożoną z zachowaniem terminu (art. 136 § 5), zasadne jest przyjęcie analogicznych skutków w przypadku opłacenia podatku wynikającego z takiej deklaracji w niewłaściwym organie podatkowym. W związku z tym w **art. 154 § 3** proponuje się, aby zapłata podatku na rzecz niewłaściwego organu podatkowego (bez względu na to czy kwota podatku wynika z

deklaracji, decyzji czy też ma miejsce bez tych dokumentów) dokonana przed upływem terminu płatności, uważana była za dokonaną z zachowaniem terminu. Zasada ta nie dotyczy jednak wpłat dokonywanych na rzecz podatkowych organów samorządowych, które ze względu na odrębność budżetów jednostek samorządu terytorialnego, muszą być dokonywane zawsze z zachowaniem regulacji dotyczących właściwości.

Celem uniknięcia wątpliwości interpretacyjnych w **art. 154 § 4** proponuje się wskazać, że regulacje dotyczące terminów płatności, w tym w przypadku zapłaty bezgotówkowej, stosowane są odpowiednio do podmiotów innych niż podatnik, o których mowa w art. 150 § 1 projektu. W konsekwencji np. w obrocie bezgotówkowym terminem dokonania zapłaty przez te osoby będzie dzień obciążenia ich rachunku bankowego.

W projektowanym **art. 154 § 7** doprecyzowano, iż rozliczenie płatności na rzecz organów podatkowych następuje m.in. poprzez międzybankowy system rozliczeń elektronicznych w izbie rozliczeniowej, o której mowa w art. 67 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Prawo bankowe.

8. W projektowanym **art. 155 § 1** utrzymano zasadę, wedle której podatnik ma prawo wskazania, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty, z trzema wyjątkami. Dotyczą one zobowiązań, których termin płatności upłynął **(§ 2**), kosztów upomnienia **(§ 3**) oraz zaliczek **(§ 4**).

W przypadku wpłaty dotyczącej zobowiązania, którego termin płatności upłynął, będzie ona zaliczona na poczet zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności we wskazanym przez podatnika podatku, a w przypadku braku takiego wskazania, lub braku zaległości we wskazanym podatku – na zaległości o najwcześniejszym terminie płatności spośród wszystkich zaległości podatnika **(§ 2**). Przedstawiona propozycja legislacyjna jest ściśle związana z pracami prowadzonymi nad uproszczeniem formularza polecenia przelewu podatkowego. Wprowadzenie proponowanej zmiany w nowej ordynacji podatkowej umożliwi podatnikowi korzystanie z formularza wpłaty w formie papierowej (tj. właściwego do dokonywania wpłat gotówkowych, np. na poczcie), w której konieczne do wskazania będą jedynie indywidualny rachunek podatkowy, tzw. mikrorachunek zawierający identyfikator podatkowy, kwota, rodzaj podatku i opcjonalnie okres zobowiązania - bez konieczności uzupełniania rodzaju deklaracji (których jest kilkadziesiąt) oraz aktualnie obowiązkowego wielopozycyjnego definiowania typu okresu. Aktualnie obowiązujące polecenie przelewu wymusza wpisanie wszystkich tych danych. W bankowości elektronicznej proponuje się jeszcze większe uproszczenie i ograniczenie obligatoryjnych pozycji w formatce wyłącznie do wskazania kwoty wpłaty i

rodzaju podatku, o ile bank wpłacającego będzie definiował (podpowiadał) mikrorachunek podatnika.

Powyższe stanowi wyjątkowe ułatwienie dla zobowiązanych. Uproszczenie formatki przelewu poprzez ograniczenie obowiązkowych do wypełnienia pozycji umożliwi szybsze i wygodniejsze dokonywanie wpłat podatków, co w następstwie skutkuje oszczędnością czasu dla zobowiązanego. Realnie też zmniejsza się ryzyko nieprawidłowego wypełnienia formularza lub niepoprawnego wskazywania obowiązkowych dziś danych. Warto zauważyć, że Zakład Ubezpieczeń Społecznych, który wcześniej wdrożył podobne ułatwienia dla płatników, zaobserwował spadek liczby nieprawidłowych przelewów z 42 tysięcy przelewów miesięcznie do 44 przelewów na miesiąc. Widoczne jest zatem przełożenie zmiany formatki przelewu na prawidłowość jego realizacji. ZUS zastosował od 1 stycznia 2018 r. standardowe polecenie przelewu i zaliczenie wpłaty na najstarszą zaległość, co okazało się korzystną zmianą zarówno dla organu jak i przedsiębiorców. Warto dążyć do ujednolicenia i spójności w zakresie rozwiązań stosowanych w administracji publicznej.

Dodatkowo podkreślenia wymaga, że projektowana zmiana przyczyni się do szybszego rozliczenia płatności przez organ podatkowy. Dzięki dokonaniu płatności na indywidualny rachunek podatkowy, a także dzięki automatycznemu procesowi księgowania możliwe jest szybkie zaewidencjonowanie wpłaty na właściwym, indywidualnym koncie rozrachunkowym podatnika. Wskazanie przez podatnika numeru mikrorachunku w przelewie będzie skutkowało zminimalizowaniem liczby wpłat niezidentyfikowanych lub pozostających do wyjaśnienia.

Powyższe stanowi kolejne ułatwienie i udogodnienie dla zobowiązanych, ponieważ konieczność wyjaśniania w urzędzie skarbowym przeznaczenia dokonanych wpłat zdecydowanie się zminimalizuje, również dla administracji skarbowej, co wiąże się ze zmniejszeniem liczby korespondencji kierowanej do zobowiązanych.

Ponadto należy zauważyć, że dokonywanie wpłat za pośrednictwem mikrorachunków i automatyzacja czynności księgowych przekłada się na szybsze i skuteczniejsze rozliczenie, a tym samym zwiększa możliwość szybkiego wydania wnioskującemu zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach. Ponadto, docelowo planuje się udostępnienie podatnikowi poprzez funkcjonalność Portalu Podatkowego możliwości weryfikacji i kontroli stanu rozliczeń zrealizowanych płatności do urzędu skarbowego.

W **§ 6** projektowanego przepisu zawarto katalog przypadków, w których wydaje się wyłącznie na wniosek postanowienie w sprawie zaliczenia wpłaty. W porównaniu do obowiązującego stanu prawnego: w pkt 1 proponuje się doprecyzowanie, iż wydaje się takie postanowienie, gdy wpłata pokrywa nie tylko należność główną wraz z odsetkami za zwłokę, ale i koszty

upomnienia, jeśli zostały one naliczone, a w pkt. 2 proponuje się zastąpienie mechanizmu waloryzacyjnego stałą kwotą 60 zł. Jest to kwota zbliżona do obowiązującej aktualnie, która wynosi pięciokrotność kosztów upomnienia, a więc 58 zł.

Ponadto organ podatkowy zobligowany będzie do wydawania postanowienia w sprawie zaliczenia wpłaty nawet wtedy, gdy jest ono w całości zgodne z wnioskiem podatnika (wykreślenie obowiązującego art. 62 § 4a pkt 2). Jeżeli bowiem taka wpłata nie skutkuje wygaśnięciem zobowiązania w całości, podatnik powinien otrzymać postanowienie o zaliczeniu wpłaty, które umożliwi mu w późniejszym czasie prawidłowe wykonanie zobowiązania. Gdy natomiast dokonana przez niego wpłata pokrywa wszelkie ciążące na nim należności, to zastosowanie znajdzie pkt. 1 projektowanego przepisu.

9. W projektowanym **art. 156** zachowano możliwość wygaśnięcia zobowiązania podatkowego przez potrącenie.

Nie uległy zmianie tytuły, które stanowią podstawę do potrącenia, z tym zastrzeżeniem, iż podstawę do potrącenia stanowić będzie wyłącznie ostateczna decyzja właściwego organu stanowiąca podstawę do odszkodowania (**art. 156 § 1 pkt 4**).

Dokonano zmiany redakcyjnej projektowanego przepisu w porównaniu do obowiązujących art. 64 oraz 65 o.p. Obecnie odrębnie regulują one potrącenie w zakresie podatków stanowiących dochody budżetu państwa oraz gminy, powiatu lub województwa, przy zbliżonym katalogu tytułów do potrącenia oraz tożsamej procedurze stosowania tej instytucji. W związku z tym w § 1 proponuje się wskazanie tytułów stanowiących podstawę do potrącenia z wierzytelności podatnika zarówno wobec Skarbu Państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego, a w § 2 wyłącznie wobec Skarbu Państwa. Zastrzeżono przy tym, iż potrącenie może dotyczyć także kosztów upomnienia, co jest konsekwencją przyjętej w art. 155 § 3 zasady, wedle której wpłaty zalicza się w pierwszej kolejności na poczet znanych organowi podatkowemu kosztów upomnienia.

W porównaniu do obowiązującego stanu prawnego ujednolicono formę prawną rozstrzygania w zakresie potrącenia (**art. 156 § 7**). Aktualnie potrącenie następuje w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, a odmowa w drodze decyzji. Proponuje się, aby w każdym z tych przypadków organ podatkowy orzekał w drodze postanowienia, na które służy zażalenie.

Ponieważ należność, o której mowa w **art. 156 § 8**, mieści się w pojęciu podatku, o którym mowa w art. 13 pkt 9, a zatem jej niezapłacenie w terminie skutkuje powstaniem zaległości podatkowej, wykreślono zapis, wedle którego naruszenie terminu do dokonania wpłaty powoduje powstanie odsetek za zwłokę. Skutek taki wynikać będzie wprost z art. 160 w zw. z art. 13 pkt 9 projektowanej ustawy.

10. Biorąc pod uwagę zmiany w strukturze organów podatkowych wynikające z wejścia w życie regulacji prawnych dotyczących Krajowej Administracji Skarbowej, w **art. 157 § 2 i 4,** który stanowi odpowiednik obowiązującego art. 66 § 2 i 3a o.p., przewidziano wyrażenie zgody na przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych wyłącznie przez naczelnika urzędu skarbowego. Utrzymano zasadę, wedle której przeniesienie następuje wyłącznie na wniosek, na podstawie stosownej umowy, która powinna mieć formę pisemną, chyba że wymagana jest forma szczególna, np. aktu notarialnego.

W sytuacji, gdy przedmiotem umowy przenoszącej własność - w zamian za zaległości podatkowe w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu państwa - są akcje lub udziały, przeniesienie własności będzie wymagało dodatkowej zgody Prezesa Rady Ministrów. Zgoda taka zapobiegnie przejmowaniu przez Skarb Państwa praw udziałowych w spółkach, w których Skarb Państwa nie ma zamiaru uczestniczyć.

Ponadto w przypadku, gdy przeniesienie własności ma miejsce w zakresie podatków, z których wpływy stanowią dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego, ale realizowanych przez naczelników urzędów skarbowych, odpowiednie zastosowanie znajdzie obowiązek wskazany w **§ 4** analizowanego przepisu. Będzie to oznaczało, że właściwy wójt, burmistrz (prezydent miasta) starosta lub marszałek województwa przekażą naczelnikowi urzędu skarbowego kopię zawartej umowy.

11. Przewidziane w **art. 158** odpowiednie stosowanie regulacji dotyczących wygasania zobowiązań podatkowych do innych zobowiązanych niż podatnik stanowi realizację wskazanej na wstępie zasady, wedle której podmioty te zasadniczo będą mogły wykonywać ciążące na nich zobowiązania w sposób taki sam jak podatnik. Jedynym wyjątkiem od tej zasady jest obowiązek zapłaty w formie bezgotówkowej, który dotyczy tylko podatników i płatników.

Rozdział 6. Zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę

1. Projektowany **rozdział 6** „Zaległość podatkowa i odsetki za zwłokę" stanowi w szerokim zakresie odpowiednik rozdziałów 5 i 6 działu III obowiązującej ordynacji podatkowej. Ponieważ odsetki za zwłokę są podstawową konsekwencją powstania zaległości podatkowej, zasadne jest ujęcie tych zagadnień w jednym rozdziale. Z kolei problematyka opłaty prolongacyjnej powiązana jest ściśle z ulgami w spłacie zobowiązań podatkowych, a zatem została uregulowana w rozdziale 9 działu II projektowanej ustawy.

Mając na uwadze użyte w słowniczku ustawy pojęcie podatku (art. 13 pkt 9), które obejmuje opłaty, niepodatkowe należności, a także raty i zaliczki, pojęcie zaległości podatkowej zostało zdefiniowane poprzez wskazanie, iż jest nią podatek niezapłacony w terminie płatności (**art.**

160). W takim ujęciu regulacja ta odpowiada obecnie obowiązującemu zakresowi art. 51 § 1-3 o.p.

2. W **art. 161** uregulowano problematykę dochodzenia nienależnie zwróconych lub zaliczonych przez organ podatkowy nadpłat lub zwrotów podatku, modyfikując w pewnym zakresie zasady określone aktualnie w art. 52 o.p. Należało bowiem uwzględnić projektowany art. 205, który stanowi podstawę do zaliczania nadpłaty na poczet określonych należności.

Tryb dochodzenia nienależnych nadpłat lub zwrotów nie jest jednolity. Na zasadach zbliżonych do obowiązujących przyjęto, iż w przypadku, gdy nadpłatę lub zwrot podatku wykazano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej w deklaracji lub we wniosku o zwrot podatku w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych, zwrot następuje bez wezwania organu podatkowego, a kwoty podlegające zwrotowi traktuje się jako zaległości podatkowe (**art. 161 § 2**), a w konsekwencji co do zasady podlegają one wpłacie wraz z odsetkami za zwłokę. Doprecyzowano przy tym, iż w przypadku, gdy nadpłata została zaliczona na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych, odsetki naliczane są od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku (**art. 163 § 4**). Z kolei w przypadku nienależnych nadpłat lub zwrotów podatku, o których mowa w art. 161 § 1 pkt 1 (odpowiednik obowiązującego art. 52 § 1 pkt 2 o.p.), ponieważ wiążą się one z wadliwym rozstrzygnięciem organu podatkowego (wadliwym stwierdzeniem ich w drodze decyzji) albo wadliwym działaniem tego organu (zwrotem lub zaliczeniem nadpłaty bez wydawania decyzji lub tzw. korektą deklaracji z urzędu), zasady dochodzenia ich zwrotu są odmienne. Przede wszystkim podlegają one zwrotowi na wezwanie organu podatkowego, a termin dokonania zwrotu wynosi 30 dni **(art. 161 § 3**). Po jego upływie kwotę podlegającą zwrotowi traktuje się jak zaległość podatkową, a organ podatkowy bez zbędnej zwłoki wydaje decyzję, w której określa obowiązek jej zwrotu. Na podstawie projektowanego **art. 163 § 5**, od następnego dnia po upływie wskazanego terminu od niezwróconej nadpłaty lub zwrotu podatku naliczane są odsetki za zwłokę. Brak jest bowiem uzasadnienia dla sytuacji, w której pomimo upływu wskazanego 30-dniowego terminu zwrotu nadpłata lub zwrotu podatku, które traktowane są jak zaległość podatkowa, nie podlegałyby one zwrotowi z odsetkami. Podkreślić przy tym trzeba, że taka konstrukcja przepisu oznacza, że zobowiązany, który dokonuje zwrotu w terminie, nie jest obciążany odsetkami za zwłokę.

3. **Art. 163**, z pewnymi zmianami, które mają zasadniczo charakter terminologiczny i porządkujący, stanowi odpowiednik obowiązującego art. 53 o.p. Przede wszystkim w następstwie objęcia pojęciem podatku również zaliczek na podatek, czyni to bezprzedmiotowym obowiązujący art. 53 § 2 o.p. Ponadto użyte w projektowanej ustawie

pojęcie „zobowiązany” (art. 13 pkt 23) uzasadnia modyfikację obowiązującego art. 53 § 3 o.p., który wymienia kategorie podmiotów nim objęte.

Zmianą o charakterze merytorycznym jest natomiast rozszerzenie, z przyczyn wyżej wskazanych, obowiązku naliczania odsetek za zwłokę również na przypadki, o których mowa w art. 161 § 1 pkt 1 oraz § 3 (odpowiednik obowiązującego art. 52 § 1). Skutkowało to koniecznością pominięcia tej sytuacji jako wyjątku od zasady wskazanej w § 1, jak i doregulowaniem okresu naliczania odsetek **(§ 4 i 5**).

4. Projektowany **art. 164** jest odpowiednikiem obowiązującego art. 53a o.p. z tym zastrzeżeniem, iż w związku ze zmianami w zakresie podatku od towarów i usług, które weszły w życie z dniem 1 stycznia 2017 r., należało wyłączyć zastosowanie tego przepisu w zakresie zaliczek na podatek od towarów i usług. Ponadto usunięto zastrzeżenie dotyczące odpowiedniego stosowania art. 53a § 1 o.p. do zaliczek na specjalny podatek węglowodorowy, albowiem mając na uwadze zakres tego przepisu, w tym przypadku znajduje on wprost zastosowanie.

5. Odpowiednikiem obowiązującego art. 54 jest projektowany **art. 165.** W zakresie przerw w naliczaniu odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych proponuje się uporządkowanie, modyfikację i rozszerzenie regulacji prawnych w porównaniu do obowiązującego stanu prawnego.

Katalog wyjątków, o których mowa w **art. 165**, został uporządkowany w ten sposób, iż obejmuje w pierwszej kolejności sytuacje związane z wadliwością deklaracji podatkowej, następnie postępowaniami pierwszej i drugiej instancji.

Nowością jest zasada wyrażona w **§ 1 pkt 1** analizowanego przepisu, wedle której nie nalicza się odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych związanych z popełnionymi w deklaracji błędami rachunkowymi lub oczywistymi omyłkami, jeżeli deklaracja została złożona za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Rozwiązanie to, po pierwsze ma motywować do składania deklaracji w postaci elektronicznej, po drugie należy przyjąć, iż co do zasady, złożenie deklaracji w tej formie wiąże się z szybszą weryfikacją jej poprawności w porównaniu do formy papierowej.

Powyższa zasada będzie dotyczyła również zeznań na podatek dochodowy od osób fizycznych wypełnianych przez organy podatkowe (art. 45ca ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych). Z tego powodu zasadne jest wyeliminowanie mniej korzystnych w tym zakresie dla podatników przepisów art. 45cc ust. 2 i 3 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Art. 165 § 1 pkt 2 jest odpowiednikiem obowiązującego art. 54 § 1 pkt 7a o.p. z tym zastrzeżeniem, że przerwa w naliczaniu odsetek rozpoczyna się następnego dnia po upływie roku, a nie dwóch lat od dnia złożenia deklaracji. W przypadku błędów w deklaracji o charakterze oczywistym zasadne jest przyjęcie, iż rok będzie wystarczającym okresem na ich zweryfikowanie przez organ podatkowy. Ponadto celem doprecyzowania tej regulacji wskazuje się, iż organ podatkowy powinien nie tylko ujawnić tego rodzaju błędy, ale poinformować o nich we wskazanym terminie zobowiązanego.

W **art. 165 § 1 pkt 3** przewiduje się, podobnie jak jest obecnie, 3 miesięczny termin, którego upływ powoduje przerwę w naliczaniu odsetek za zwłokę. Ponadto w związku z przedłużeniem terminu do załatwienia sprawy dla określonych kategorii podmiotów do 6 miesięcy (art. 325 § 2 pkt 2), kwestia ta musiała też być uwzględniona w zakresie okresów przerw w naliczaniu odsetek za zwłokę zarówno w przypadku postępowań prowadzonych w pierwszej, jak i drugiej instancji (art. 165 § 1 pkt 3 oraz 5).

Art. 165 § 1 pkt 4-7 stanowią, ze wskazanym wyżej zastrzeżeniem dotyczącym pkt. 5, odpowiednik obowiązujących regulacji art. 54 § 1 pkt 1-4 o.p.

Proponuje się wskazanie wprost na wyłączenie naliczania odsetek w przypadku wskazanym w projektowanym **art. 165 § 1 pkt 8**. Rozwiązanie to jest realizacją zasady, wedle której zastosowanie się zobowiązanego do udzielonej mu informacji, nie powinno mu szkodzić. Aktualnie zasada taka wyrażona jest wprost w przypadku ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego i wiąże się m.in. z nienaliczaniem odsetek za zwłokę, co znajduje wyraz w art. 14k § 3 o.p. Przerwa w naliczaniu odsetek nie została jednak uwzględniona w obowiązującym katalogu z art. 54 o.p.

W przypadku indywidualnych i ogólnych interpretacji przepisów prawa podatkowego odsetki nie będą naliczane do 7. dnia po dniu opublikowania lub doręczenia zmienionej interpretacji albo doręczenia postanowienia o stwierdzeniu jej wygaśnięcia. Jest to modyfikacja zasady wynikającej obecnie z art. 14k o.p.

Wydłużenie okresu nienaliczania odsetek za zwłokę o dodatkowe 7 dni ma na celu umożliwienie wykonania zobowiązania bez odsetek, co byłoby utrudnione, gdyby odsetek nie naliczało się do dnia opublikowania lub doręczenia zmienionej interpretacji lub doręczenia postanowienia o stwierdzeniu jej wygaśnięcia.

Analogicznie jak obecnie (art. 54 § 1 pkt 7b) odsetek za zwłokę nie nalicza się za okres od dnia złożenia wniosku o wydanie decyzji w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania, do dnia cofnięcia skutków unikania opodatkowania, od zaległości związanych z osiągnięciem korzyści podatkowej.

Identyczny cel, jak obowiązujący art. 54 § 1 pkt 5 o.p., realizuje projektowany **art. 165 § 1 pkt 10**, przy czym proponuje się, aby w przypadku odsetek w niewielkiej wysokości zastąpić obowiązujący mechanizm - uzależniony od wartości opłaty dodatkowej pobieranej przez operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy - Prawo pocztowe - stałą kwotą wynosząca 10 zł. Jest to kwota nieco wyższa od aktualnego poziomu nienaliczania odsetek, który wynosi 8,70 zł.

Modyfikacji uległy zasady obliczania przerw w naliczaniu odsetek za zwłokę w sytuacjach, o których mowa § 1 pkt 3 i 5 projektowanego przepisu. Proponuje się uwzględnienie w tym zakresie zasad obliczania terminów do załatwiania spraw podatkowych (art. 325 § 1 i 2), a w konsekwencji przyjęcie założenia, że w pewnych przypadkach opóźnienie w załatwieniu sprawy, do którego nie przyczynił się organ podatkowy, nie powinno modyfikować ogólnych zasad naliczania odsetek. W porównaniu do obowiązującego stanu prawnego w projekcie rezygnuje się także ze wskazania na przyczynienie się do opóźnienia w wydaniu decyzji przedstawiciela strony. Przyjąć bowiem należy, iż skoro strona postępowania może działać poprzez przedstawiciela lub pełnomocnika, to ich działania w tym zakresie wywołują skutki identyczne jak osobiste działanie strony.

6. W zakresie podstawowej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych proponuje się utrzymanie zasad jej określania (**art. 167** będący odpowiednikiem obowiązującego art. 56 o.p.) oraz ogłaszania (**art. 169 § 2** będący odpowiednikiem art. 56d). Aktualnie obok stawki podstawowej na gruncie ordynacji podatkowej wyróżnia się także stawkę obniżoną, wynoszącą 50% stawki podstawowej (art. 56a) oraz podwyższoną w wysokości 150% stawki podstawowej (art. 56b).

Mając na uwadze określone w art. 56b o.p. przypadki, w których stosuje się podwyższoną stawkę odsetek za zwłokę, która znajduje zastosowanie wyłącznie do podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego, za niezasadne należy uznać dalsze funkcjonowanie tej swoistej sankcji na gruncie przepisów ordynacji podatkowej. W szczególności należy podkreślić, iż zbliżony cel od dnia 1 stycznia 2017 r. pełni wprowadzone w art. 112b-112c ustawy o VAT dodatkowe zobowiązanie podatkowe.

W przypadku obniżonej stawki odsetek za zwłokę doprecyzowano, iż odnosi się ona jedynie do zaległości podatkowej ujawnionej w złożonej korekcie deklaracji.

W celu zwiększenia dobrowolności w ponoszeniu ciężarów publicznoprawnych oraz podniesienia efektywności poboru podatków, proponuje się wprowadzenie rozwiązania polegającego na nadaniu uprawnienia do zastosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę w przypadku, gdy podatnik przed podjęciem postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej

złoży korektę deklaracji i zapłaci powstałą zaległość. Prawo do niższych odsetek będzie więc przysługiwało również w przypadku korekty dokonanej w toku czynności sprawdzających oraz po zawiadomieniu o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, ale jeszcze przed wszczęciem tej kontroli.

Ponieważ w projektowanych przepisach dopuszczono możliwość korygowania deklaracji podatkowej również w toku postępowania podatkowego w okresie pomiędzy wyznaczeniem terminu do wypowiedzenia się w zakresie zebranego materiału dowodowego a wydaniem decyzji, proponuje się wyłączyć prawo do niższych odsetek również w tej sytuacji. Ich zastosowanie uzasadnione jest bowiem jedynie sytuacją, w której zobowiązany samodzielnie i z własnej inicjatywy, poza postępowaniem podatkowym, koryguje deklarację. Wykazanie błędów w deklaracji w wyniku prowadzonego postępowania podatkowego nie uzasadnia zastosowania niższych odsetek za zwłokę.

Podobne uzasadnienie mają rozwiązania przyjęte w związku z procedurą kontroli celno-skarbowej uregulowaną w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej. Należało wyłączyć uprawnienie do zastosowania niższych odsetek za zwłokę w sytuacji, gdy podjęto już kontrolę celno-skarbową lub zakończono ją wskazując nieprawidłowości. Art. 62 ust. 4 powołanej ustawy uprawnia kontrolowanego do korekty deklaracji w trakcie kontroli celno-skarbowej w terminie 14 dni od dnia doręczenia upoważnienia do jej przeprowadzenia. Z kolei art. 82 ust. 3 stanowi podstawę do dokonania korekty deklaracji w terminie 14 dni od dnia doręczenia wyniku kontroli celno-skarbowej.

Art. 169 § 1 i 2 projektowanej ustawy stanowią odpowiedniki obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej (art. 56c i 56d) z tym zastrzeżeniem, iż uwzględniają zniesienie podwyższonej stawki odsetek za zwłokę.

Rozdział 7. Przedawnienie

1. Aktualnie w polskim prawie podatkowym przedawnienie albo uniemożliwia wymiar zobowiązania podatkowego, albo prowadzi do wygaśnięcia tego zobowiązania. Niestety, w następstwie szeregu wyjątków od generalnej zasady jego gwarancyjna funkcja jest osłabiona. Taki stan rzeczy wynika m.in. z tego, iż możliwe jest wielokrotne przerywanie biegu tego terminu. Obecnie termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może być bez ograniczeń przedłużany w związku z możliwością przemiennego i wielokrotnego jego przerywania i

zawieszania[210], co oznacza, że w istocie rzeczy mamy do czynienia z instytucją pozorną[211]. Powoduje to, że w praktyce przedawnienie, które powinno nastąpić co do zasady po 5 latach, może mieć miejsce dopiero po kilkunastu latach, choć zdarzać się mogą przypadki, gdy może trwać jeszcze dłużej. Projektowane przepisy mają służyć przywróceniu jego gwarancyjnej funkcji m.in. przez realne ograniczenie możliwości przedłużania okresu, w którym organy podatkowe będą mogły podejmować czynności zmierzające do ustalenia lub określenia i następnie dochodzenia od podatników należności podatkowych.

2. Projektowanej instytucji przedawnienia będzie towarzyszyć przebudowa jej konstrukcji. Będzie ona oparta o wyróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz przedawnienia poboru podatku. Nie jest możliwe, często podnoszone i postulowane, proste wyeliminowanie określonych przesłanek powodujących zawieszenie[212] lub przerwanie biegu terminu przedawnienia[213], czy też wprowadzenie ograniczeń czasowych przy pozostawieniu obecnie funkcjonującego modelu przedawnień. Mogłoby to bowiem powodować poważne zagrożenie interesu finansowego państwa w związku z pozbawieniem organów podatkowych realnych możliwości wymierzenia podatnikowi podatku, a następnie jego wyegzekwowania.

Funkcjonowanie odrębnego przedawnienia wymiaru i poboru podatku jest rozwiązaniem przewidzianym w Modelowych kodeksach podatkowych Międzynarodowego Funduszu Walutowego[214], a także projekcie Centro Interamericano de Administraciones Tributarias

---

[210] Zob. stanowiska Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej i Krajowej Izby Doradców Podatkowych zawarte w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK), a także Rady Podatkowej Konferencji Lewiatan (http://www.konfederacjalewiatan.pl). W dokumentach tych wskazuje się, że problem ten związany jest z licznymi regulacjami stanowiącymi o nierozpoczynaniu biegu terminu zawieszeniu lub przerwaniu jego biegu. Podkreśla się również, że regulacja w obecnym brzmieniu powoduje niepewność obrotu i tym samym dodatkowe koszty prowadzonej działalności gospodarczej.

[211] W wyroku NSA z dnia 24 listopada 2016 r., II FSK 1488/15, wskazano, iż przedawnienie zobowiązań podatkowych nie może być instytucją pozorną i musi dawać podatnikowi poczucie pewności. NSA odwołał się w tym zakresie do orzecznictwa TK, wskazując, iż aby przedawnienie nie było jedynie instytucją pozorną, musi realizować stawiane mu cele. W ocenie NSA oznacza to, że instytucja przedawnienia musi dawać podatnikowi poczucie pewności i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego.

[212] Rada Podatkowa Konferencji Lewiatan (http://www.konfederacjalewiatan.pl) postuluje m.in. uporządkowanie definicji ustawowych w zakresie przedawnień i przypadków przerwania biegu terminu przedawnienia oraz wykreślenie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowiącego, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony już z dniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie *(in rem*).

[213] Można spotkać się z twierdzeniem, że z uwagi na bardzo rozbudowany katalog przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia przepisy dotyczące przedawnienia nie spełniają swojej funkcji. Zwracają na to uwagę Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej wraz z Krajową Izbą Doradców Podatkowych w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK).

[214] M. Popławski, Tax Code Models (w:) L. Etel, M. Popławski (ed.), Tax Codes Concepts in the Countries of Central and Eastern Europe, Białystok 2016, s. 15 i nast.; zob. art. 57 Tax Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000, w którym wskazuje się, że organy podatkowe mogą dokonać wymiaru lub zmienić wymiar dla osób fizycznych lub prawnych w ciągu czterech lat po zakończeniu roku podatkowego, a wymierzony podatek może być pobierany przez organy podatkowe w ciągu ośmiu lat od zakończenia okresu podatkowego.

(CIAT)[215]. Stosowane jest także w systemach prawnych innych państw, m.in. w Niemczech[216], Estonii[217], na Węgrzech[218], Hiszpanii[219] czy w USA[220]. Jest to również instytucja znana polskim rozwiązaniom funkcjonującym w przeszłości[221], jak i mających zastosowanie obecnie. Wyraźne oddzielenie terminu na dokonanie wymiaru zobowiązania oraz na jego pobór występuje obecnie w obowiązujących przepisach zarówno w odniesieniu do podatków, w których zobowiązania powstają na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego[222], jak i w przypadku należności przenoszonych na osoby trzecie[223] przy realizacji kar porządkowych[224] oraz kosztów postępowania[225]. Rozwiązanie to ma również obecnie zastosowanie w zakresie nadpłat[226].

Wyróżnienie terminów przedawnienia wymiaru i poboru w projekcie ordynacji podatkowej, w przeciwieństwie do obowiązujących przepisów, będzie oderwane od sposobu powstawania zobowiązania podatkowego. Aktualnie bowiem w przypadku podatków, w których zobowiązanie powstaje przez doręczenie decyzji (np. od nieruchomości, rolny czy leśny, gdy podatnikami są osoby fizyczne), organ podatkowy jest uprawniony do jego wymiaru przez okres 3 lub 5 lat (art. 68 o.p.), a następnie po jego powstaniu ma 5 lat na pobór podatku (art. 70

[215] Zob. art. 42 pkt 1 i 3 w zw. z art. 44 pkt 1 i 3 i art. 35 kodeksu w wersji z 1997 r. (http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view), gdzie wskazuje się, że przedawnienie do wymiaru liczone jest od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym minął termin złożenia deklaracji, a przedawnienie poboru rozpoczyna swój bieg od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym minął termin dobrowolnej zapłaty podatku lub w którym decyzja wymiarowa stała się ostateczna.

[216] Zob. niemiecką ordynację podatkową (*Abgabenordnung*) cz. I p. 3866; 2003 I p. 61, w wersji uwzględniającej zmiany wprowadzone art. 2 ustawy dnia 30 lipca 2009 (BGBl, I p. 2474), gdzie przedawnienie wymiaru *(Festsetzungsverjaehrung*) jest uregulowane w art. 169-171, natomiast przedawnienie płatności (*Zahlungsverjaehrung)* w artykułach 228-232.

[217] W art. 97 estońskiej ustawy podatkowej (Taxation Act – Riigi Teataja), Dziennik Urzędowy I 2002, 26, 150, uregulowano przedawnienie wymiaru, natomiast w art. 132 uregulowano przedawnienie poboru.

[218] Zob. art. 164 węgierskiej ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről (regulujący przedawnienie wymiaru oraz poboru w ust. 1-5 i 9 oraz ust. 6-9, odpowiednio).

[219] Zob. art. 66 i 67 ust. 1 lit a) obowiązującej w Hiszpanii ustawy 58/2003 z dnia 17 grudnia ordynacja podatkowa, (Dz.U. Nr 302), gdzie wskazuje się 4-letni okres na wymiar i 4-letni na pobór podatku.

[220] Zob. Kodeks Stanów Zjednoczonych, Tytuł 26. Kodeks Skarbu Państwa z dochodów podatkowych, Podtytuł F. Procedura i administracja, gdzie w **§ 6501 uregulowano kwestię przedawnienia wymiaru, a w § 6502 zagadnienie przedawnienia poboru po wymiarze.**

[221] Zob. ustawa z dnia 15 marca 1934 r. - Ordynacja podatkowa (Dz.U. Nr 39, poz. 346 z późn. zm.). W art. 99 tego aktu uregulowano przedawnienie prawa do wymiaru (5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy), natomiast w art. 124 uregulowano przedawnienie prawa do ściągnięcia należności podatkowych (5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności).

[222] W art. 68 o.p. uregulowano przedawnienie prawa do wymiaru, a w art. 70 przedawnienie prawa do poboru m.in. świadczeń, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej.

[223] W art. 118 § 1 o.p. uregulowano przedawnienie wymiaru wobec osoby trzeciej, a w § 2 przedawnienie poboru takiego zobowiązania.

[224] W art. 263 § 4 o.p. wskazuje się, że przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kar porządkowych.

[225] W art. 271 § 2 o.p. wskazuje się, że przepisy art. 68 § 1 i art. 70 stosuje się odpowiednio do kosztów postępowania.

[226] W art. 79 o.p. uregulowano przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty, a w art. 80 przedawnienie prawa do zwrotu nadpłaty.

o.p). Natomiast w przypadku podatków powstających z mocy ustawy (np. dochodowym od osób fizycznych, od towarów i usług, podatku od nieruchomości, rolnym i leśnym, gdy podatnikami są osoby prawne lub jednostki organizacyjne bez osobowości prawnej itd.) obowiązuje jednolity termin na wymiar i pobór podatku wynoszący 5 lat (art. 70 o.p.).

3. Za wprowadzeniem odrębnego okresu przedawnienia wymiaru i poboru podatku przemawiają następujące argumenty.

Po pierwsze, mechanizm ten będzie prowadził do ujednolicenia zasad przedawnienia w odniesieniu do wszystkich należności podatkowych, niezależnie od sposobu ich powstawania.

Po drugie, wprowadzenie przedawnienia prawa do wymiaru i poboru podatku umożliwi uporządkowanie działań organów podatkowych. Powinno temu służyć wprowadzenie odrębnych ram czasowych na wymiar i pobór podatku, a także zasady, że czynności podjęte w toku wymiaru, niezwiązane z wymiarem, nie powinny mieć wpływu na przedłużenie okresu przedawnienia prawa do wymiaru. W konsekwencji w ramach przedawnienia wymiaru organ skupi się na czynnościach, które mają prowadzić do wydania decyzji. Po wymierzeniu podatku organy będą mogły podjąć działania związane z jego poborem aż do końca okresu odrębnego przedawnienia. Obecnie organy podatkowe, w ramach postępowania wymiarowego, mogą podejmować różne czynności, które mają służyć przede wszystkim przedłużeniu okresu przedawnienia, w którym mogłyby dokończyć wymiar. Przykładem takiego postępowania jest np. stosowanie środka egzekucyjnego na podstawie nieostatecznej decyzji po nadaniu jej rygoru natychmiastowej wykonalności.

Po trzecie, wprowadzenie odrębnych okresów przedawnienia wymiaru i poboru będzie sprzyjało wyeliminowaniu niektórych, obecnie funkcjonujących, przesłanek powodujących przerwanie lub zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Koncepcja rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru czyni bezprzedmiotowym nadawanie decyzjom rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę wskazaną w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. (do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące). Aktualnie rygor natychmiastowej wykonalności stwarza podstawę do zastosowania środka egzekucyjnego, który z kolei przerywa bieg terminu przedawnienia „wymiaru i poboru". Podkreślić jednak należy, że realizacja tego postulatu nie ma na celu eliminacji instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności. Powinna ona być zachowana i mieć zastosowanie m.in. w przypadkach, gdy podatnicy dokonują czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości przed wydaniem decyzji ostatecznej.

Ważnym elementem koncepcji przedawnień przedstawionych w projekcie jest także wyeliminowanie niezwiązanej z wymiarem przesłanki powodującej obecnie zawieszenie biegu

terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego[227]. Uzasadniając twierdzenie o braku związku postępowania karnego skarbowego z wymiarem podatku, należy zwrócić uwagę na charakter prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego, a także istniejące między nimi relacje. Prawo karne skarbowe ma niewątpliwie charakter wtórny wobec prawa podatkowego[228]. Rozpoznanie znamion ustawowych czynów zabronionych opisanych w części szczególnej kodeksu karnego skarbowego jest możliwe wyłącznie w oparciu o przepisy prawa podatkowego. Sam opis karalnego zachowania, zakreślonego przepisami prawa karnego skarbowego, nie pozwala na odczytanie jego treści; trzeba bowiem w celu stwierdzenia realizacji znamion bezprawności posiłkować się treścią norm merytorycznych zawartych w przepisach prawa podatkowego, których dany opis dotyczy[229]. Podkreśla się, że typy czynów zabronionych, opisane w kodeksie karnym skarbowym, oparte są na normach o charakterze blankietowym, a także, że wypełnieniem tych norm są poszczególne regulacje zawarte w przepisach prawa podatkowego[230]. Innymi słowy, stwierdzenie w postępowaniu karnym skarbowym bezprawności zachowania sprawcy wymaga ustalenia, czy jest ono zgodne, czy nie ze stosownymi normami prawa podatkowego[231]. Możliwość zastosowania norm zawartych w prawie karnym skarbowym zależy więc od ustaleń podjętych w toku rozstrzygania sprawy podatkowej m.in. w toku postępowania podatkowego i zakończonych decyzją wymiarową. W związku z tym brak jest podstaw do zawieszania biegu terminu przedawnienia wymiaru w prawie podatkowym z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej. Uzasadnione może być natomiast zawieszenie postępowania

[227] W TK za sygnaturą K 31/14 toczy się postępowanie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności między innymi art. 70 § 6 pkt 1 o.p. z art. 2 Konstytucji RP w zakresie, w jakim przewiduje, że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu z dniem wszczęcia postępowania w sprawie, a nie przeciwko osobie. W uzasadnieniu złożonego wniosku w ww. sprawie Rzecznik Praw Obywatelskich argumentował m.in., że w piśmiennictwie wskazuje się, że przepis art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stał się poręcznym instrumentem wydłużenia możliwości egzekucji zobowiązań podatkowych, prowadzenia postępowań kontrolnych oraz postępowań podatkowych. Wystarczyło bowiem wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia lub śledztwa, a przedawnienie zobowiązania podatkowego ulegało zawieszeniu *de iure (vide* – uzasadnienie wniosku RPO, str. 3). Rzecznik podkreślił, że w sytuacji, gdy postępowanie karne, które było przyczyną zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, zostaje zawieszone, powstaje swoiste *perpetuum mobile* niekończących się postępowań: zarówno karnego, jak i administracyjnego (uzasadnienie wniosku RPO, str. 7).

[228] Tak też uważa Prokurator Generalny, co znajduje wyraz w piśmie z dnia 7 lipca 2015 r. do Trybunału Konstytucyjnego, K 31/14, s. 45 i nast.

[229] G. Łabuda, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, „Prokuratura i Prawo" 2011, nr 3, s. 77.

[230] G. P. Kardas, T. Razowski, Kodeks karny skarbowy. Komentarz, Kraków 2009, s. 16.

[231] Zob. Pismo Prokuratora Generalnego z dnia 7 lipca 2015 r. do Trybunału Konstytucyjnego, K 31/14, s. 45 i nast.

karnego skarbowego, co obecnie znajduje podstawę w art. 114a Kodeksu karnego skarbowego[232].

Istotnym elementem spajającym relacje między właściwie funkcjonującym prawem podatkowym i karnym skarbowym musi być możliwość karania sprawcy przez odpowiedni okres, który powinien wykraczać poza przedawnienie wymiaru. Kwestia ta obecnie jest unormowana w art. 44 § 2 Kodeksu karnego skarbowego. Regulacja ta przewiduje karalność przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publiczonoprawnych, która ustaje w sytuacji przedawnienia tych należności. Przepis ten powinien być odczytany w kontekście projektowanych regulacji podatkowych w ten sposób, że ustanie karalności powinno następować dopiero w przypadku przedawnienia poboru określonych należności, co będzie miało miejsce dopiero po 5 latach od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie wymiaru zob. **art. 170-178**).

Po czwarte, wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru podatku umożliwi uporządkowanie przesłanek zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia. Obecnie ordynacja podatkowa zawiera dziesięć przesłanek zawieszenia terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz dwie przesłanki przerwania prawa do poboru podatku. Ponieważ przesłanki zawieszenia i przerwania są stosowane zarówno w zakresie wymiaru, jak i poboru, to każda z nich ma wpływ zarówno na czas do wymiaru podatku, jak i na czas poboru wymierzonego podatku. Prowadzi to do trudnych do zaakceptowania konsekwencji, gdy np. rozłożenie na raty podatku z deklaracji wydłuża czas na weryfikację prawidłowości całego rozliczenia.

4. Wprowadzane zmiany w zakresie przedawnienia nie będą realnie prowadzić do wydłużenia, w porównaniu do obecnie obowiązującej sytuacji, okresu przedawnienia, mimo wprowadzenia 3 lat/5 lat na doręczenie przez organy podatkowe podatnikowi decyzji wydanej w pierwszej instancji oraz 5 lat na pobór podatku. Znajduje to potwierdzenie w następujących argumentach.

Po pierwsze, oceniając okres przedawnienia, należy mieć na uwadze całą konstrukcję tej instytucji i porównać jej kształt funkcjonujący do proponowanego. Wadliwe jest zestawienie tylko wybranych jej elementów. Na konstrukcję przedawnień składają się m.in. terminy przedawnienia, ale także rozwiązania dotyczące rozpoczęcia ich biegu oraz mechanizmy powodujące zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia.

[232] W TK za sygnaturą K 31/14 toczy się postępowanie z wniosku Rzecznika Praw Obywatelskich o stwierdzenie niezgodności między innymi art. 114a Kodeksu karnego skarbowego.

Po drugie, zgodnie z projektowanymi przepisami, bieg terminów przedawnienia wymiaru, w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego, rozpoczyna się zasadniczo od dnia upływu terminu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego. Obecnie okres przedawnienia liczony jest od początku roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku lub powstał obowiązek podatkowy.

Po trzecie, przedstawione w projekcie mechanizmy przedawnienia zakładają wprowadzenie maksymalnego okresu przedłużenia okresu przedawnienia wymiaru (z dwoma tylko wyjątkami przewidzianym w **art. 177 § 3**), jak i przedawnienia poboru. W obowiązujących obecnie przepisach kształtujących przedawnienie zobowiązania podatkowego brak jest podobnego rozwiązania, które kreowałoby realne ramy czasowe ograniczenia przedłużenia przedawnienia tych zobowiązań w tak szerokim zakresie[233]. Prowadzi to do sytuacji, w której przedawnienie zobowiązań podatkowych może w ogóle nie następować lub następować po kilkunastu czy nawet kilkudziesięciu latach.

Oddział 1. Przedawnienie wymiaru

1. W przepisie **art. 170** uregulowano istotę przedawnienia wymiaru. Zgodnie z tym przepisem doręczenie decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych, jeśli nastąpiło po upływie 3 albo 5 lat. Okres przedawnienia wymiaru będzie okresem na kwestionowanie poprawności rozliczenia podatku dokonanego przez podatnika, np. w złożonej deklaracji podatkowej, ale też na wydanie decyzji określającej w przypadku braku takiej deklaracji[234]. Termin przedawnienia wymiaru ma ograniczać organ w zakresie wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, o ile ustawa przewiduje taki sposób jego powstania, zarówno w przypadku tzw. podatków incydentalnych (np. podatek od spadków i darowizn), jak i okresowych (np. podatek od nieruchomości, rolny i leśny, w podatku dochodowym od osób fizycznych w zakresie dochodów nieujawnionych oraz dodatkowym zobowiązaniu w VAT).

W proponowanym przepisie organ podatkowy ma zakreślony czas na dokonanie wymiaru podatku rozumianego jako doręczenie przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji

[233] Zgodnie z art. 70a § 3 o.p. zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1 i 1a, może następować wielokrotnie; w takich jedynie przypadkach okres łącznego zawieszenia terminu przedawnienia nie może przekroczyć 3 lat.

[234] Zob. rozdział II, dział II, tytuł III projektu H. Dzwonkowskiego, gdzie mowa jest o przedawnieniu prawa podwyższenia wymiaru zobowiązań podatkowych; w art. 131 projektu H. Dzwonkowskiego proponuje się, aby prawo do korekty zobowiązania podatkowego decyzją przedawniało się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku http://www.poltax.pl/przebudowa_ordynacji_podatkowej/ z dnia 17.05.2017 r.

wymiarowej podatnikowi, ale także innym podmiotom zobowiązanym. Jest to czas na doręczenie decyzji wymiarowej określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, ale także m.in. o odpowiedzialności spadkobiercy, zapisobiercy windykacyjnego, płatnika, inkasenta. W przypadku osób trzecich termin zostaje określony odrębnie w **art. 254** z uwagi na szczególny charakter odpowiedzialności tych podmiotów, które odpowiadają za długi innych podmiotów.

Za ukształtowaniem przedawnienia wymiaru wyznaczającym końcowy moment, w którym organ może doręczyć skutecznie decyzję wydaną przez organ pierwszej instancji, przemawia fakt, że warunek doręczenia decyzji pierwszej instancji w okresie przedawnienia wymiaru funkcjonuje obecnie w ordynacji podatkowej i nie budzi większych zastrzeżeń w zakresie podatków, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej, czy w przypadku decyzji o odpowiedzialności osób trzecich[235].

Po weryfikacji decyzji, wydanej przez organ pierwszej instancji w trybie odwołania lub tzw. trybie nadzwyczajnym, organ podatkowy pierwszej instancji będzie mógł wydać nową lub nowe decyzje, wyłącznie jeśli nie minął okres przedawnienia wymiaru. Każda decyzja organu pierwszej instancji wydana na skutek uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji, a doręczona po upływie terminu przedawnienia wymiaru nie będzie wywoływać skutków prawnych. Zaproponowany mechanizm przedawnienia ma szansę prowadzić do podniesienia staranności organów podatkowych pierwszej instancji przy wydawaniu decyzji podatkowych, gdyż jak wyżej wskazano, uchylenie decyzji przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny, przy jednoczesnym upływie terminu przedawnienia wymiaru, oznaczać będzie, co do zasady, brak możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji.

Po okresie przedawnienia wymiaru będzie mogła być wydana w postępowaniu odwoławczym decyzja organu drugiej instancji, przy istniejących jednak istotnych ograniczeniach w tym zakresie. Pierwsze z nich wiąże się z brakiem możliwości uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozstrzygnięcia. Zgodnie z art. 469 § 2 w zw. z § 3 organ drugiej instancji po przedawnieniu wymiaru nie będzie mógł uchylić zaskarżonej decyzji w całości i przekazać sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji. Po upływie tego terminu organ odwoławczy będzie mógł jednak samodzielnie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy, gdy uzna, że decyzja organu pierwszej instancji została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do

[235] Zob. art. 68 i art. 118 obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, a także art. 99 o.p. z 1934 r.

wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Drugie ograniczenie dotyczące rozstrzygnięć organu drugiej instancji związane jest z zakazem *reformationis in peius* i ochroną wynikającą z art. 470 § 1.

Organ podatkowy będzie miał możliwość weryfikacji decyzji po upływie okresu przedawnienia wymiaru w ramach tzw. trybów nadzwyczajnych, tj. np. wznowienia postępowania czy stwierdzenia nieważności decyzji. Zastosowanie tych trybów będzie mogło działać na niekorzyść podatnika jedynie w przypadku, gdy przyczynił się on do zaistnienia przesłanek zastosowania tych trybów (zob. art. 493 § 3). Ponadto zastosowanie tych trybów nie będzie mogło nastąpić po upływie przedawnienia poboru.

W przepisie **art. 170** określono dwa terminy przedawnienia wymiaru - 3 lub 5 lat. W regulacjach tych została wyrażona zasada, iż prawo do wymiaru wygasa po upływie 3 lat, z wyjątkiem sytuacji wyliczonych enumeratywnie, w których przedawnienie wymiaru nastąpi z upływem 5 lat. Trzyletni okres przedawnienia wymiaru jako okres podstawowy przedawnienia występuje także w innych państwach[236].

Przedawnienie wymiaru będzie wynosiło 5 lat w przypadku: podatku od towarów i usług, podatku akcyzowego, specjalnego podatku węglowodorowego, podatku od wydobycia niektórych kopalin, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od niektórych instytucji finansowych, a także podatku dochodowego od osób fizycznych.

Z **art. 170 pkt 2 lit h)** wynika, że doręczenie decyzji wymiarowej organu podatkowego pierwszej instancji nie wywołuje skutków prawnych (przedawnienie wymiaru) po upływie 5 lat – w przypadku podatków innych niż wskazanych w lit. a-g, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do dokonania wymiaru. W związku z tym przepis ten będzie miał zastosowanie w przypadku podatków innych niż wskazanych wyżej, czyli np. w podatku od nieruchomości, podatku rolnym, podatku leśnym, podatku od spadków i darowizn, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do dokonania wymiaru.

Zgodnie z **art. 170 pkt 2 lit. i)** pięcioletni okres przedawnienia wymiaru będzie miał również zastosowanie w przypadku płatników. Na podstawie tego przepisu doręczenie decyzji o

[236] Sytuacja ta ma miejsce m.in. w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Estonii, Belgii, Czechach, Francji, Holandii, Rosji, RPA; zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej", cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 4, s. 15.

odpowiedzialności płatnika, o której mowa w art. 245 § 1, wydanej przez organ pierwszej instancji, nie będzie wywoływać skutków prawnych po upływie 5 lat. Za wprowadzeniem tego okresu w tym przypadku przemawia m.in. fakt, iż podmioty te pełnią te funkcje, co do zasady, prowadząc działalność gospodarczą. Wskazane wyżej przypadki nie muszą stanowić zamkniętego katalogu przypadków, w których będzie obowiązywał pięcioletni okres przedawniania wymiaru. Można bowiem wyobrazić sobie sytuacje, w których wprowadzone będą w ustawach szczególnych rozwiązania, na podstawie, których np. 5 letni okres przedawnienia wymiaru będzie miał zastosowanie także w przypadku należności innych niż te, które zostały wskazane **w art. 170 pkt 2**.

Za wprowadzeniem 5-letniego terminu przedawnienia wymiaru w odniesieniu do wymienionych wyżej w art. 170 podatków przemawia fakt, iż są to podatki związane z prowadzeniem działalności gospodarczej, w których mamy do czynienia z reguły z bardziej skomplikowanym charakterem rozliczeń, a co za tym idzie, koniecznością wykorzystania w ramach postępowania szerszego katalogu środków dowodowych, czy zastosowania większej liczby instytucji prawa podatkowego, np. szacowanie. Termin 5-letni przedawnienia wymiaru występuje w wielu państwach; są także państwa, gdzie okres ten jest dłuższy[237].

2. Przepis **art. 171** stanowi zmodyfikowany przepis art. 68 § 3a o.p. obowiązujący od dnia 1 stycznia 2019 r. Regulacja ta uzupełnia instytucję dodatkowego zobowiązania podatkowego uregulowaną w rozdziale 4, która została wprowadzona do o.p. ustawą 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[238].

3. Przepis **art. 172** stanowi, że w przypadkach, o których mowa w art. 227, art. 464 § 1, art. 493 § 1, art. 498 § 1 i art. 505 decyzja wymiarowa organu podatkowego pierwszej instancji może zostać wydana po upływie terminów, o których mowa w art. 170. Celem art. 172 jest umożliwienie, w określonych przypadkach wskazanych w tym przepisie, wydania decyzji wymiarowej po upływie okresu przedawnienie wymiaru. Dotyczy to w szczególności przypadku uchylenia lub zmiany decyzji wymiarowej w trybach nadzwyczajnych. Dodać

[237] Termin ten występuje m.in. w Niemczech, na Węgrzech, Austrii, Litwie, Słowacji, Szwajcarii, Turcji. Są przy tym państwa, gdzie okres ten jest dłuższy, np. w Szwecji 6 lat, w Norwegii zaś 10 lat. Są też państwa, w których nie ma okresu przedawnienia wymiaru, np. USA, w sytuacji błędnych deklaracji złożonych w zamiarze uchylenia się od opodatkowania; zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej", cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 3, s. 15.

[238] Dz. U. z 2018 r. poz. 2193

należy, że w sytuacji gdy podatnik nie przyczynił się do powstania okoliczności uzasadniających wznowienie postępowania czy stwierdzenie nieważności (art. 493 § 3 czy art. 498 § 3) powinno mieć zastosowanie zwolnienia podatnika z obowiązku zapłaty podatku w kwocie przewyższającej kwotę podatku określoną w decyzji uchylonej (zob. szerzej uzasadnienie do tych przepisów).

Zasadne jest wydanie decyzji wymiarowej po okresie przedawnienia wymiaru w przypadku wznowienia postępowania czy stwierdzenia nieważności decyzji. W przypadku zaistnienia okoliczności stanowiących podstawę do zastosowania tych trybów mamy bowiem do czynienia z poważnymi (kwalifikowanymi) wadami decyzji. Uzasadnia to weryfikację decyzji obarczonej takimi wadami także po okresie przedawnienia wymiaru. Rozwiązanie to jednak nie może prowadzić do negatywnych skutków dla podatnika, który nie przyczynił się do zaistnienia powstania okoliczności uzasadniających wznowienie postępowania albo gdy zaistniały okoliczności do stwierdzenia nieważności decyzji, za które podatnik nie odpowiada. Z tego też względu w takich przypadkach (gdy podatnik nie przyczynił się do powstania okoliczności uzasadniających wznowienie postępowania czy w przypadku zaistnienia okoliczności stanowiących podstawę do stwierdzenie nieważności) powinno mieć zastosowanie zwolnienia podatnika z obowiązku zapłaty podatku w kwocie przewyższającej kwotę podatku określoną w decyzji uchylonej (zob. art. 493 § 3 i art. 498 § 3 i uzasadnienie do tych przepisów).

4. W **art. 173** określono zdarzenia rozpoczynające bieg terminu przedawnienia wymiaru. Rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia wymiaru może jednak następować na innych zasadach, jeżeli będzie to wynikać z ustaw podatkowych innych niż ordynacja podatkowa. Przypadek taki ma miejsce m.in. w sytuacji, o której mowa w art. 45 ust. 4b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 2032 z późn. zm.)[239].

Z przepisu **art. 173** § 1 wynika, że termin, o którym mowa w art. 170, rozpoczyna swój bieg, z zastrzeżeniem § 2, od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego, a gdy zobowiązanie podatkowe powstaje poprzez doręczenie decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego - od dnia, w którym powstał obowiązek podatkowy. W przepisie tym przyjęto regułę, że termin płatności będzie wyznaczał początek okresu przedawnienia wymiaru we wszystkich podatkach podlegających samoobliczeniu.

[239] Zgodnie z tym przepisem, gdy podatnik zmarł w trakcie roku podatkowego, początek biegu terminu przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego rozpoczyna się od dnia następującego po dniu, w którym upłynąłby termin płatności podatku przez spadkodawcę wynikający z przepisów prawa podatkowego. Przepis ten zostanie wprowadzony na podstawie projektu ustawy Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa.

Wyjątkiem będą przypadki, gdy zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej, gdzie istotnym będzie moment powstania obowiązku podatkowego. W podatkach należących do tej kategorii, które są rozliczane okresowo (np. podatek od nieruchomości), ustawodawca określa najczęściej jedynie moment powstania obowiązku podatkowego w związku z zaistnieniem danego zdarzenia w trakcie danego roku. Zgodnie np. z art. 6 ust. 1 ustawie z 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych nabycie nieruchomości skutkuje powstaniem obowiązku podatkowego od 1. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiło to zdarzenie. W przypadku kolejnych okresów rozliczeniowych (kolejnych lat), w których organ powinien dokonać wymiaru w decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego, należy przyjąć, iż przedawnienie wymiaru rozpocznie bieg tak jak obecnie, tj. 1 stycznia danego roku.

W przepisie **art. 173 § 2 pkt 1-4** wskazano szczególne zdarzenia, które rozpoczynają bieg terminu przedawnienia wymiaru. W przypadku decyzji określającej prawidłową wysokość zwrotu podatku, kwoty podatku naliczonego przeniesionego do rozliczenia lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, termin przedawnienia wymiaru, o którym mowa w art. 170, rozpocznie bieg od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, za który wykazano zwrot podatku lub nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu wskazanej ustawy. W przypadku decyzji określającej wysokość straty okres przedawnienia wymiaru rozpocznie natomiast bieg od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, w którym powstała strata. W sytuacji decyzji określającej zaległość wydawanej w przypadku obowiązku zwrotu kwoty podlegającej zwrotowi, termin przedawnienia wymiaru będzie biegł od dnia, w którym nastąpił ich nienależny zwrot lub zaliczenie. W przypadku decyzji o braku zobowiązania oraz określeniu wysokości dochodu, przychodu lub zysku, termin przedawnienia wymiaru będzie biegł od dnia, w którym upłynął termin płatności podatku wynikający z przepisów prawa podatkowego dotyczący okresu, w którym powstał dochód, przychód lub zysk.

Przepis **art. 173 § 2 pkt 5** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 69 § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem w przypadku niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej termin przedawnienia wymiaru będzie rozpoczynał bieg od dnia, w którym nastąpiło zdarzenie powodujące utratę prawa do ulgi. Z uwagi na przyjętą konstrukcję przedawnienia wymiaru zrezygnowano z regulacji zawartej w art. 60 § 2

o.p., który uzależniał okres na wydanie decyzji wymiarowej w przypadku niedopełnienia przez podatnika warunków uprawniających do skorzystania z uzyskanej ulgi podatkowej od momentu, w którym podatnik zgłosił organowi podatkowemu utratę prawa do ulgi. Przepis **art. 173 § 3** jest odpowiednikiem art. 69 § 3 i 4 o.p.

5. Zgodnie z projektowanym **art. 174 § 1** w przypadku skorygowania przez zobowiązanego deklaracji, z którym wiąże się zmniejszenie kwoty podatku, wykazanie lub zwiększenie kwoty zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, wykazanie lub zwiększenie kwoty do przeniesienia lub zwrotu podatku, wykazanie lub zwiększenie straty, w okresie 6 miesięcy przed upływem terminu, o którym mowa w art. 170, termin ten ulega wydłużeniu o 1 rok. Istotą tego przepisu jest zagwarantowanie organowi podatkowemu minimalnego terminu na wydanie decyzji wymiarowej w pierwszej instancji w przypadku podjęcia przez zobowiązanego działań, o których mowa wyżej. Regulacja ta ma przeciwdziałać ewentualnym nadużyciom zobowiązanych. Korygując bowiem deklaracje w ostatniej fazie biegu okresu przedawnienia wymiaru, podmiot ten mógłby uniemożliwić organowi podatkowemu skuteczną weryfikację rozliczenia i wydanie decyzji wymiarowych w przypadku zakwestionowania korekt deklaracji niemających podstaw prawnych lub faktycznych.

W **§ 2** wprowadzono regulację, której celem jest zabezpieczenie możliwości procedowania przez organ podatkowy po kolejnym skorygowaniu deklaracji. Zobowiązany bowiem po skorygowaniu deklaracji w okolicznościach, o których mowa w § 1, będzie mógł dokonać kolejnej korekty deklaracji. Będzie mógł to zrobić np. pod koniec wydłużonego o rok okresu przedawnienia wymiaru, o którym mowa w § 1. Brak jest bowiem uzasadnienia do wyłączenia możliwości skorygowania zobowiązania w „dodanym" roku. W konsekwencji zgodnie z § 2 jeżeli korekta taka zostanie złożona po upływie terminu z **art. 170**, ale w wydłużonym terminie na podstawie § 1, to termin ten ponownie wydłuża się o rok. Reguła ta będzie miała zastosowanie także gdy podatnik złoży każdą kolejną korektę w trakcie biegu „dodatkowego" roku przedawnienia wymiaru.

7. W przepisie **art. 175** proponuje się wskazać, że bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia zaistnienia wskazanych okoliczności. Przepis ten zawiera zatem przypadki zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru. Zawarty w tym przepisie katalog nie ma jednak charakteru zamkniętego. Zawieszenie to może bowiem następować także w innych przypadkach, jeśli będzie to wynikać z ustaw podatkowych innych niż ordynacja podatkowa. Sytuacja taka ma miejsce zgodnie m.in. z art. 16 ust. 3 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (tekst jedn. Dz.U. z 2017 r. poz. 833

z późn. zm.)[240]. Obecnie kwestionuje się zasadność utrzymywania aktualnie funkcjonującego katalogu przesłanek powodujących zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia[241]. Wskazuje się, że z uwagi na jego bardzo rozbudowany charakter przepisy dotyczące przedawnienia nie spełniają swojej funkcji[242]. Zauważyć przy tym należy, że problematyka przesłanek mających wpływ na przedłużenie okresu przedawnienia jest przedmiotem bogatego orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego[243].

W konstrukcji przedawnienia wymiaru wyeliminowano możliwość przerwania jego biegu, a jego zawieszenie ma następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego lub takich, które mogą mieć wpływ na wymiar podatku. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że w niektórych państwach podjęcie przez organ podatkowy jakichkolwiek czynności mających na celu wymiar podatku, m.in. wszczęcie postępowania podatkowego, skutkuje przerwą biegu terminu przedawniania wymiaru[244]. W projektowanym akcie zawieszenie przedawnienia poboru ma miejsce w następstwie zaistnienia takich okoliczności, jak: śmierć zobowiązanego, śmierć przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, utrata przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych, wystąpienie do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej przez organ podatkowy, wystąpienie przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej

[240] Zgodnie z tym przepisem jeżeli nabyty budynek lub lokal jest zajęty przez osoby trzecie, spełnienie warunków określonych w ust. 2 pkt 2-5 może nastąpić w okresie 5 lat od dnia nabycia; w tym wypadku zawiesza się odpowiednio bieg terminu przedawnienia do dokonania wymiaru podatku.

[241] Rada Podatkowa Konferencji Lewiatan (http://www.konfederacjalewiatan.pl) postuluje m.in. uporządkowanie definicji ustawowych w zakresie przedawnień i przypadków przerwania biegu terminu przedawnienia oraz wykreślenie przepisu art. 70 § 6 pkt 1 o.p. stanowiącego, że bieg terminu przedawnienia zostaje zawieszony już z dniem wszczęcia postępowania karnego skarbowego w sprawie (*in rem*).

[242] Zwracają na to uwagę Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej wraz z Krajową Izbą Doradców Podatkowych w piśmie z dnia 26 stycznia 2015 r. do Przewodniczącego Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (sygn. CML/0071/01.15/AP/MK).

[243] Przesłanki te były przedmiotem wielu orzeczeń, w tym Trybunału Konstytucyjnego - zob. m.in. SK 40/12, P 30/11, P 26/10, SK 44/04. Obecnie Trybunał rozpatruje złożony przez Rzecznika Praw Obywatelskich w dniu 22 października 2014 r. wniosek K 31/14 o stwierdzenie niezgodności z Konstytucją RP art. 70 § 6 pkt 1 o.p.

[244] Zob. art. 68 ust. 1 lit a) obowiązującej w Hiszpanii ustawy 58/2003 z dnia 17 grudnia Ordynacja podatkowa, (Dz.U. Nr 302). Zgodnie z tym przepisem bieg terminu przedawnienia ulega przerwaniu w przypadku: wszczęcia czynności administracyjnej, o której bierny podmiot opodatkowania został oficjalnie powiadomiony i która zmierza do uznania, uregulowania, sprawdzenia, skontrolowania, zabezpieczenia i rozliczenia całości lub części składowych danego zobowiązania podatkowego, nawet jeśli początkowo czynności dotyczyły innego zobowiązania podatkowego wynikającego z nieprawidłowej deklaracji podmiotu zobowiązanego. Zgodnie z art. 68 ust. 1 lit b) przerwa biegu terminu przedawnienia wymiaru następuje także w przypadku złożenia zażalenia lub odwołania wszelkiego rodzaju, wszczęcia czynności, o której bierny podmiot opodatkowania został oficjalnie powiadomiony w trakcie trwania zażalenia lub odwołania, umorzenia złożonego do właściwego sądu zawiadomienia o popełnionym przestępstwie podatkowym lub złożenia skargi w Ministerstwie Skarbu, jak również w przypadku otrzymania zawiadomienia od organu sądowego z nakazem zawieszenia trwającego postępowania administracyjnego.

(na podstawie art. 384 § 3 oraz art. 189^1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego Dz.U. z 2018 r. poz. 155), doręczenia postanowienia o zawieszeniu postępowania w związku z rozstrzygnięciem sprawy, o której mowa w art. 438-440 albo w związku z wystąpieniem o opinię Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję wymiarową, decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej, decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia lub postanowienie określone w art. 466 § 1, wystąpienie, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przepisów prawa Unii Europejskiej, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do dokonania wymiaru, złożenia wniosku o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. O obiektywnym charakterze tych przesłanek świadczy fakt, iż stanowią one podstawę do zawieszenia postępowania podatkowego w oparciu o art. 435. Nie oznacza to jednak, że jedynie w przypadku zawieszenia postępowania podatkowego następuje zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru. Jeśli bowiem okoliczności, o których mowa, zaistnieją przed lub po zakończeniu postępowania podatkowego, będzie to także powodowało zawieszenie biegu przedawnienia wymiaru. Trudno jest bowiem uzasadnić, aby różne były okresy na wydanie decyzji wymiarowej w ramach przedawnienia wymiaru wobec np. spadkobierców w zależności od tego, czy wobec zmarłego zobowiązanego toczyło się lub nie postępowanie podatkowe w zakresie zobowiązania powstającego z mocy prawa.

Przepis **art. 175 pkt 4** jest odpowiednikiem obowiązującego art. 68 § 5 o.p. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru jest zależne od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez organ inny niż organ podatkowy, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej. Okres przedawnienia wymiaru nie może być uzależniony od czasu prowadzonych postępowań podatkowych przez inne organy podatkowe, jeśli wszystkie te organy są nadzorowane przez ten sam podmiot (Szefa KAS). W ramach przysługujących temu podmiotowi uprawnień powinien on sprawić, aby opieszałość podległych mu organów nie wpływała na możliwość działań podejmowanych przez inne podległe mu organy. W przypadku złożonych i trudnych postępowań, np. gdy podmioty występują w łańcuchu powiązań karuzelowych, a także gdy takie sprawy prowadzone są przez różne urzędy skarbowe z całego kraju, należy zadbać o to, aby w ramach nadzoru Szefa KAS postępowania te były prowadzone

sprawnie i aby miała miejsce wymiana informacji pomiędzy tymi organami.

Przepis **art. 175 pkt 5** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obowiązującego art. 70 § 6 pkt 3 o.p. Istotne jest, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru powinno następować w przypadku wystąpienia przez organ podatkowy do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa, ale tylko wtedy, gdy od tego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej.

Przepis **art. 175 pkt 6** wprowadza rozwiązanie, zgodnie z którym zawieszenie biegu terminu przedawnienia następuje od dnia doręczenia postanowienia o zawieszeniu postępowania w przypadku, o którym mowa w art. 435 § 1 pkt 8 lub art. 438-440. Rozwiązanie to jest konieczne. W przeciwnym wypadku organ podatkowy nie byłby skłonny korzystać z instytucji tzw. sprawy reprezentatywnej, o której mowa w art. 438-440. Jej istotą jest zawieszenie postępowania lub postępowań do czasu rozstrzygnięcia sprawy o tożsamym charakterze. Należy także wydłużyć okres na dokonanie wymiaru, w przypadku gdy kwestia ustalenia, czy w sprawie mamy do czynienia z unikaniem opodatkowania, jest badana przez Radę do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Zgodnie bowiem z art. 599 Szef Krajowej Administracji Skarbowej może, w toku postępowania, zasięgnąć opinii Rady do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania co do zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Ponadto na wniosek strony zgłoszony w odwołaniu od decyzji wydanej w tej sprawie Szef Krajowej Administracji Skarbowej zasięga opinii tej Rady, chyba że opinia została już wydana.

W **art. 175 pkt 7** wskazuje się, że bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wymiarową, decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej, decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia lub postanowienie określone w art. 466 § 1. Zdarzenia te także mają charakter obiektywny i są niezależne od organu podatkowego. Ponadto okres prowadzonego postępowania sądowego nie powinien konsumować czasu na wymiar podatku przysługujący organowi podatkowemu, który wynika z istoty przedawnienia wymiaru. Przyjęcie rozwiązania, w którym złożenie skargi do sądu administracyjnego nie powodowałoby zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru, skutkowałoby także zwiększeniem liczby skarg na decyzje administracyjne, jak również przedłużanie procedury sądowoadministracyjnej w związku ze składaniem skarg kasacyjnych w sprawach oczywiście niezasadnych. Brak tej przesłanki zawieszenia biegu przedawniana wymiaru w praktyce pozbawiłoby lub co najmniej poważnie ograniczyło możliwości uwzględniania i naprawienia mankamentów, które niekoniecznie muszą się wiązać z wadliwym działaniem organu podatkowego, a które zostaną stwierdzone

przez sądy administracyjne. Jeśli nawet organy podatkowe wydałyby decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego niezwłocznie po upływie terminu płatności, to brak ww. mechanizmu może uniemożliwić im usunięcie uchybień w ramach ponownego postępowania podatkowego zarządzonego przez sąd administracyjny na skutek przedawnienia wymiaru. Podkreślić należy, że w przypadku postępowania sądowego zakończenie tych procedur może trwać nawet kilka lat. Niekiedy rozstrzygnięcie sprawy w sądzie administracyjnym może być zależne od orzeczenia TK lub TSUE, co w istotny sposób wpływa na długość prowadzenia postępowania sądowoadministracyjnego. Przepis **art. 175 pkt 7** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70 § 6 pkt 2 o.p. W celu eliminacji wątpliwości należy mechanizm zawieszenia biegu terminu przedawnienia rozszerzyć także na przypadki, gdy skarga jest składana na decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej lub decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia.

Zawieszenie, o którym mowa w **art. 175 pkt 7** będzie następowało gdy skarga do sądu administracyjnego zostanie złożona przez podmiot uprawniony tj. zobowiązanego, ale również inny podmiot np. jednostkę samorządu terytorialnego. W projekcie ustawy Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika wprowadza się bowiem zmianę m.in. w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zgodnie z projektowanym przepisem tej ustawy jednostka samorządu terytorialnego może wnieść skargę lub sprzeciw do sądu administracyjnego, gdy organ tej jednostki był organem orzekającym w poprzedzającym postępowaniu administracyjnym w sprawach dotyczących określonych podatków lokalnych.

Przepis **art. 175 pkt 8** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70a § 1 o.p. Uznano, że zawieszenie biegu przedawnienia wymiaru powinno mieć miejsce także w przypadku wystąpienia przez organ podatkowy do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do dokonania wymiaru, jeśli następuje to na podstawie przepisów prawa Unii Europejskiej. Związane jest to z faktem, że organy podatkowe pozyskują informacje w trybach określonych m.in. w przepisach UE o wzajemnej pomocy w zakresie VAT (rozporządzenie Rady (UE) nr 904/2010 z dnia 7 października 2010 r. w sprawie współpracy administracyjnej oraz zwalczania oszustw w dziedzinie podatku od wartości dodanej) i akcyzy (rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych oraz uchylenia rozporządzenia (WE) nr 2073/2004).

Przepis **art. 175 pkt 9** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70a § 1a o.p. W przepisie tym uregulowano kwestię zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru w związku z

złożeniem wniosku o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. Przepis ten obejmuje swoim zakresem sytuację dotyczącą wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania, ale także procedury arbitrażowej, gdyż istnieją umowy międzynarodowe, w których takie rozwiązanie jest przewidziane[245]. Projektowany przepis nie zawiera ograniczeń zawartych w ostatnim zdaniu art. 70a § 1a, § 2 i § 3 o.p. Ma w tym przypadku jednak zastosowanie ograniczenie okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru zawarte w art. 177. W § 1 wskazuje się, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru może następować wielokrotnie, z tym że łączny okres, w którym trwa zawieszenie biegu tego terminu przedawnienia, nie może przekroczyć 5 lat. Przepis ten ma charakter uniwersalny odnoszący się do wszystkich przesłanek mogących powodować zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru. Wyjątek będzie dotyczył zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru w okolicznościach, o której mowa w art. 175 pkt 7 i 11, co wynika z art. 177 § 3.

Przepis **art. 175 pkt 10** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70 § 6 pkt 6 o.p. Uzasadniając wprowadzenie tej regulacji wskazać należy, że postępowania podatkowe w zakresie zastosowania generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania będą dłuższe niż standardowe. Wpływ na to będzie mieć szereg czynników, takich jak prowadzenie postępowania przez dwa organy podatkowe (inicjujący oraz przejmujący), skomplikowany charakter zagadnień pojawiających się w toku postępowania, konieczność zdefiniowania czynności odpowiedniej oraz możliwość zasięgnięcia opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Przypomnieć należy, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej obok stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w prowadzonych postępowaniach podatkowych pełni rolę także "zwykłego" organu podatkowego uprawnionego do załatwienia sprawy w całości. Decyzje Szefa KAS określają bowiem np. wysokość zobowiązania podatkowego w danym podatku za wskazany okres rozliczeniowy. Można z dużą dozą pewności założyć, że w sprawach, w których podatnik nie uzna argumentacji prawnej Szefa KAS w zakresie unikania opodatkowania, złożone odwołanie będzie zawierać wniosek o zasięgnięcie opinii Rady, o ile taka opinia nie zostanie wydana w postępowaniu podatkowym w I instancji. Zgodnie z brzmieniem art. 600 § 5 zdanie 2 Ordynacji podatkowej, postępowanie przed Radą może trwać

[245] Zob. uwagi do art. 178.

nawet ponad 3 miesiące. Co więcej, w przypadku uchylenia decyzji organu I instancji przez sąd administracyjny, stronie będzie przysługiwać prawo do złożenia wraz z odwołaniem wniosku o ponowne wydanie opinii przez Radę. Nie można wykluczyć również sytuacji, w której Rada z uwagi na utratę co najmniej trzech swoich członków nie będzie mogła przejściowo procedować, a tym samym wydać opinii w przewidzianym terminie. W trakcie rozpatrywania wniosku przez Radę organ podatkowy nie może prowadzić postępowania podatkowego (art. 435 § 1 pkt 8 Ordynacji podatkowej). Aby zapewnić efektywność stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i nie pogarszać skuteczności przedmiotowych postępowań podatkowych należy zatem wyłączyć z biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego czas przeznaczony dla Rady na wydanie opinii w sprawie (art. 175 pkt 10). Rozwiązanie to wykluczy ponadto składanie wniosków o wydanie opinii przez Radę tylko w celu obstrukcji postępowania i, ostatecznie, przedawnienia wymiaru.

Przepis **art. 175 pkt 11** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70e § 1 o.p.

8. Przepis **art. 176** koresponduje bezpośrednio z projektowanym art. 175. Wskazano w nim okoliczności, których zaistnienie powoduje, iż bieg terminu przedawnienia wymiaru rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej. Należy podkreślić, że zaistnienie okoliczności, o których mowa w art. 176, nie może spowodować rozpoczęcia biegu terminu przedawniania wymiaru wcześniej niż w dniu, w którym może rozpocząć bieg terminu tego przedawniania, zgodnie z art. 173.

9. W przepisie **art. 177 § 1** wprowadzono regulację, zgodnie z którą zastosowanie przesłanek zawieszenia tego przedawnienia nie może prowadzić do wydłużenia okresu przedawnienia wymiaru łącznie o więcej niż pięć lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia wymiaru biegnie dalej od dnia następnego. W przypadku wystąpienia jednocześnie więcej niż jednej okoliczności, o której mowa w art. 175, zawieszenie następuje wyłącznie na podstawie tej okoliczności, która zaistniała jako pierwsza. W konsekwencji nie może dojść do sytuacji, w której na potrzeby tego okresu, tj. 5-letniego maksymalnego okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia, może dojść do kumulacji okresu zawieszenia w związku z sumowaniem jednocześnie biegnących okresów zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru. Innymi słowy, jeśli zaistnieje okoliczność, o której mowa np. w art. 175 pkt 4, a następnie okoliczność z pkt 5 i przesłanka, o której mowa w pkt 5 wygaśnie przed ustaniem okoliczności z pkt 4, dla potrzeb, o których mowa w **art. 177 § 1**, uwzględnia się wyłącznie czas zawieszenia biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 175 pkt 4.

Przyjęcie okresu krótszego niż 5 lat jako ograniczenia czasu zawieszenia przedawnienia wymiaru mogłoby doprowadzić do braku realnej możliwości dokonania wymiaru podatku. W

przypadku śmierci podatnika średni okres postępowania sądowego w sądach powszechnych wynosi prawie rok. Prawie rok wynosi także średni okres postępowań sądowych w związku ze złożeniem przez organ podatkowy wniosku do sądu powszechnego o ustalenie istnienia stosunku prawnego lub prawa. W przypadku procedury wymiany informacji odpowiednie postępowania mogą trwać nawet kilka lat. Oznacza to, że w przypadku kumulacji tych zdarzeń zostanie skonsumowany prawie cały 5-letni okres wydłużenia przedawnienia poboru. Podkreślić przy tym należy, że okres, w którym organ nie będzie mógł prowadzić czynności związanych z wymiarem w związku z wyżej wskazanymi okolicznościami, może być dłuższy niż wyżej wskazany. Związane jest to z tym, że podane wyżej dane dotyczą średniego okresu trwania postępowań, co oznacza, że zdarzają się przypadki, gdy postępowania te trwają znacznie dłużej.

W przepisie **art. 177 § 1** wskazano także moment, w którym rozpocznie dalszy bieg termin przedawnienia wymiaru po jego zawieszeniu trwającym 5 lat. W takim przypadku termin przedawnienia wymiaru biegnie dalej od dnia następnego.

Zgodnie z przepisem **art. 177 § 2** przepisy § 1 stosuje się również w razie wystąpienia okoliczności, o których mowa w art. 175, przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia wymiaru. W tym przypadku do okresu 5 lat, o którym mowa w § 1, wlicza się również poszczególne okresy od dnia zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 175, do dnia zaistnienia okoliczności wskazanych w art. 176. Oznacza to, że do maksymalnego 5-letniego okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru bierze się pod uwagę okresy zawieszające bieg przedawnienia wymiaru wyznaczone okolicznościami określonymi w art. 175 i 176, ale również okresy zakreślone okolicznościami, o których mowa w tych przepisach, które miały miejsce przed rozpoczęciem biegu przedawniania wymiaru. W konsekwencji okres np. od śmierci zobowiązanego do upływu terminu płatności podatku, czyli przed rozpoczęciem biegu przedawnienia wymiaru, będzie uwzględniany przy liczeniu tego 5-letniego okresu. Odesłanie w przepisie **art. 177 § 2** do przepisu § 1 oznacza także, że określono moment rozpoczęcia biegu okresu przedawniania wymiaru w ww. przypadku. Jeśli więc np. przed upływem terminu przedawnienia wymiaru nastąpi śmierć zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego i w okresie 5 lat nie nastąpi uprawomocnienie się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub inna okoliczność z art. 176 pkt 1 lub 2, przedawnienie wymiaru rozpocznie bieg od dnia, w którym upłynął okres 5 lat od dnia śmierci zobowiązanego albo jego przedstawiciela ustawowego.

Z przepisu **art. 177 § 3** wynika, że do okresu, o którym mowa w § 1 nie wlicza się okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru na podstawie art. 175 pkt 7 a także pkt 11,

w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub inny akt kończący postępowanie w tej sprawie. W konsekwencji 5-letni limit zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie dotyczy przypadku gdy zawieszenie to nastąpi w związku z wniesieniem skargi do sądu administracyjnego na decyzję wymiarową, decyzję stwierdzającą nieważność decyzji wymiarowej, decyzję uchylającą w całości decyzję wymiarową organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia lub postanowienie określone w art. 466 § 1 a także na decyzję określającą warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania lub inny akt kończący postępowanie w tej sprawie. Brak tego rozwiązania skutkowałoby możliwością nadużycia postępowania sądowoadministracyjnego, składaniem skargi do wojewódzkiego sądu administracyjnego, a następnie skargi kasacyjnych do NSA w przypadkach oczywiście bezzasadnych, szczególnie gdy do przedawnienia wymiaru pozostałoby stosunkowo niewiele czasu. Ponadto należy zwrócić uwagę, że w przypadku postępowania sądowego odpowiednie postępowania mogą trwać nawet kilka lat. Z uzyskanych z MF danych statystycznych[246] wynika, że średni okres postępowania sądowego przed sądami administracyjnymi, gdy składana jest skarga na decyzję podatkową, kończącego się wyrokiem prawomocnym, w przypadku, gdy w sprawie na wniosek sądu administracyjnego podjęte jest rozstrzygnięcie przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub TK, wynosi ponad dwa i pół roku.

10. Przepis **art. 178** nakłada na organ podatkowy prowadzący postępowanie obowiązek niezwłocznego poinformowania zobowiązanego o dwóch kwestiach. Po pierwsze, organ ten informuje go o zawieszeniu biegu terminu przedawnienia wymiaru w związku z zaistnieniem okoliczności, o których mowa w art. 175 pkt 4, 5, 8 lub 9. Po drugie, organ podatkowy ma obowiązek poinformować zobowiązanego o przewidywanej dacie, w której nastąpi przedawnienie wymiaru, po zaistnieniu okoliczności, o których mowa w art. 176 pkt 4, 5, 8 lub 9. Obowiązek informacyjny dotyczy tych zdarzeń, o których zobowiązany nie wie lub może nie wiedzieć, a które mają wpływ na okres przedawnienia wymiaru. W przypadku zaistnienia okoliczności z art. 175 i 176, innych niż wyżej wskazane, zobowiązany będzie o nich wiedział, gdyż sam je inicjuje (np. skarga do sądu administracyjnego) lub dowiaduje się o nich w związku z innymi działaniami organu podatkowego (np. w związku z doręczeniem postanowienia w sprawie zawieszenia postępowania podatkowego dotyczącego rozstrzygnięcia sprawy, o której

[246] Zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej", cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 1. Dane uzasadniające wprowadzenia maksymalnego okresu wydłużenia okresu przedawnienia wymiaru o 5 lat, s. 12 i nast.

mowa w art. 438-440. Informacja, o której mowa wyżej powinna być przekazana zobowiązanemu. Jeżeli jednak przed wysłaniem informacji, o której mowa w art. 178 § 1, pełnomocnik ogólny został ujawniony w Centralnym Rejestrze albo zawiadomiono organ podatkowy o ustanowieniu pełnomocnika, informację tę doręcza się pełnomocnikowi. W konsekwencji, jeżeli jest ustanowiony np. pełnomocnik ogólny to on powinien otrzymać tę informację, z wyjątkiem przypadku gdy w sprawie ustanowiony jest pełnomocnik szczególny. W takiej sytuacji organ podatkowy powinien przekazać przedmiotową informację pełnomocnikowi szczególnemu.

Oddział 2. Przedawnienie poboru

1.Przepis **art. 179 § 1** stanowi, iż zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie poboru). Istotą tego przepisu jest wskazanie, do kiedy podatek, który jest wymagalny, może być egzekwowany. Z tego przepisu wynika, że 5-letni okres, w którym egzekucja może nastąpić, rozpoczyna się od dnia, którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (art. 170). W art. **179 § 2** wskazuje się natomiast, że przepis § 1 stosuje się odpowiednio w przypadku zobowiązania podatkowego powstałego na skutek procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, gdy ta umowa przewiduje możliwość wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia, z tym, że w tym przypadku 5 letni okres liczony jest od daty wprowadzenia tego porozumienia w życie. Przepis § 2 ma na celu umożliwienie właściwej implementacji porozumień zawartych w ramach procedury wzajemnego porozumiewania, które mogą być zawarte na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania bez względu na upływ terminu przedawnienia. W tym przepisie będzie bowiem precyzyjnie określony termin, po upływie którego zobowiązania podatkowe wynikające z tych porozumień, będą wygasać na skutek przedawniania poboru.

Przepis **art. 179** nie określa momentu, od którego organ podatkowy może egzekwować podatek. Kwestia ta np. w zakresie decyzji jest uregulowana w rozdziale 18, dziale III „Wykonanie decyzji". Może to nastąpić, co do zasady, gdy organ dysponuje ostateczną decyzją wymiarową, a wcześniej gdy decyzji nieostatecznej zostanie nadany rygor natychmiastowej wykonalności, co znajduje wyraz w art. 476, a także gdy podatek do zapłaty wynika z deklaracji podatkowej. W konsekwencji może być tak, że podatek będzie mógł być już egzekwowany w

okresie przedawnienia wymiaru. Nastąpi to wtedy, gdy jeszcze przed upływem przedawnienia wymiaru będzie znana kwota wymagalnego podatku, która nie została zapłacona.

Przedawnienie poboru wiąże się z sytuacją, w której zobowiązanie podatkowe istnieje i jego wysokość jest znana. W istocie jest to więc odpowiednik obowiązującego przedawnienia zobowiązania podatkowego, albowiem jego istotą jest wygaśnięcie zobowiązania podatkowego po upływie określonego czasu. Organ podatkowy nie może więc po upływie terminu przedawnienia prawa do poboru podatku skutecznie egzekwować należności, albowiem na skutek upływu czasu takowa należność wygasa.

W przepisie **art. 179** wprowadzono 5-letni okres przedawnienia poboru. Rozwiązanie to obecnie występuje w przypadku podatków powstających z mocy prawa, gdy podatek wynika z niekwestionowanej przez organy podatkowe deklaracji[247], a także w podatkach, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego[248]. Termin ten ma także zastosowanie m.in. w przypadku okresu, w którym podatnik ma prawo dochodzić stwierdzonych nadpłat[249].

Wprowadzenie 5-letniego okresu przedawnienia poboru nie będzie zagrażać bezpieczeństwu finansowemu państwa w kontekście wprowadzanego czasu na czynności egzekucyjne należności podatkowych i niepodatkowych, tym bardziej że w Kierunkach działania i rozwoju krajowej administracji skarbowej na lata 2017-2020 wskazuje się, iż planuje się wzrost skuteczności i efektywności poboru należności podatkowych i niepodatkowych do poziomu 33% kwot objętych tytułami wykonawczymi, przez m.in. poprawę procesu odzyskiwania zaległości oraz skrócenie czasu reakcji na powstające zaległości, a także zwiększenie skuteczności i efektywności wykonywania zadań przez pracowników i funkcjonariuszy KAS[250]. Wprowadzenie krótszego niż 5 lat okresu przedawnienia poboru także nie wydaje się uzasadnione. Jeżeli bowiem zobowiązanie wynika ze złożonej, prawidłowej deklaracji podatkowej lub ostatecznej decyzji (ewentualnie weryfikowanej prawomocnym orzeczeniem sądowym), to powinno być – w myśl zasady sprawiedliwości i powszechności opodatkowania – wykonane. Zatem poza dyskusją powinno być, że jeżeli ktoś jest zobowiązany do zapłaty podatku, którego istnienie i wysokość są prawidłowo ustalone, to powinien go zapłacić. Dlatego egzekwowanie należnego podatku, którego wysokość jest znana i nie jest lub nie może być już

[247] Zob. art. 70 o.p.
[248] *Ibidem*.
[249] Zob. art. 80 o.p.
[250] Zob. załącznik do zarządzenia Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 25 lipca 2017 r. w sprawie kierunków działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020, Dz. Urz. Ministra Rozwoju i Finansów poz. 144, s. 6 i nast.

kwestionowana, gdyż wynika z decyzji ostatecznej, nawet w długiej perspektywie czasowej jest uzasadnione.

2. Przepis **art. 180** stanowi, że bieg terminu przedawnienia poboru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia enumeratywnie wskazanych okoliczności. W konstrukcji przedawnienia poboru wskazano, że jego zawieszenie powinno następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego, które mają wpływ na pobór podatku. Do nich niewątpliwie należą takie okoliczności, jak: śmierć zobowiązanego, śmierć przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, utrata przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych, wydanie decyzji o udzieleniu ulgi w spłacie lub decyzji o odroczeniu terminu złożenia deklaracji, doręczenia postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia dobrowolnego w przypadku, o którym mowa w art. 481 § 1 pkt 1, doręczenie zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2018 r. poz. 1314 z późn. zm.), ustanowienia hipoteki lub zastawu skarbowego, ogłoszenie upadłości zobowiązanego, otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego lub wydania postanowienia o zatwierdzeniu układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne (Dz. U. z 2017 r. poz. 1508 oraz z 2018 r. poz. 149 i 398).

Przepisy **art. 180 pkt 4-6** są odpowiednikami art. 70 § 2 pkt 1, § 6 pkt 4 oraz § 6 pkt 5 o.p. Z obecnie obowiązującego katalogu przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia wyeliminowano przesłankę z art. 70 § 2 pkt 1 o.p. dotyczącą wejścia w życie rozporządzenia w sprawie przedłużenia terminu płatności podatku. Zgodnie z art. 173 § 1 pkt 1 projektu zaistnienie tej okoliczności ma bowiem wpływ na rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia wymiaru. Nie powinna mieć ona natomiast znaczenia dla biegu terminu przedawnienia poboru.

Na podstawie **art. 180 pkt 7** bieg terminu przedawnienia poboru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego. W wyniku tego w jednakowy sposób będzie traktowany każdy sposób zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych. Jednocześnie uregulowano kwestię wpływu zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego na przedawnienie poboru podatku, co było postulowane przez TK[251]. W odniesieniu do wierzytelności podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub

[251] Zob. m.in. wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 8 października 2013 r., SK 40/12.

zastawem skarbowym wprowadzone rozwiązanie w należyty sposób chroni uprawnienia państwa lub j.s.t. do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej.

Przepis **art. 180 pkt 9** nie ma odpowiednika w obowiązującym stanie prawnym. Przepis art. 180 pkt 9 przewiduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru w związku z wystąpieniem do sądu powszechnego na podstawie art. 527 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Dopuszczalność stosowania skargi paulińskiej na podstawie art. 527 k.c. w ochronie wierzytelności publicznoprawnych była wielokrotnie potwierdzana w orzecznictwie Sądu Najwyższego (np. uchwała składu siedmiu sędziów z 12 marca 2003 r. sygn. akt III CZP 85/02, wyrok z dnia 28 października 2010 r. sygn. akt II CSK 227/10) i zaakceptowana przez Trybunał Konstytucyjny wyrokiem z dnia 18 kwietnia 2018 r. sygn. K 52/16. O ile więc samo zastosowanie konstrukcji skargi pauliańskiej nie budzi wątpliwości, o tyle konieczne jest uzupełnienie przedstawianego projektu o zapis zapobiegający jej nieefektywności wskutek rozbieżności między regulacjami podatkowymi a procedurą cywilną.

Aktualnie występuje bardzo często sytuacja, że w toku postępowania sądowego zobowiązanie podatkowe wobec dłużnika ulega przedawnieniu. Skutkiem takiej sytuacji jest najczęściej oddalenie powództwa pauliańskiego, mimo, że dłużnik „uciekł" z majątkiem i do przedawniania należności doszło właśnie wskutek tej ucieczki - nie udało się przerwać biegu terminu przedawnienia przez skuteczne czynności egzekucyjne, gdyż całość majątku została już przeniesiona na inne osoby. Nawet, w tych nieczęstych przypadkach, gdy powództwo nie zostaje oddalone, wyrok pozbawiony jest jakiegokolwiek waloru użyteczności. Sytuacja taka powoduje z jednej strony skłonność pozwanych do stosowania wszelkich, nawet nielojalnych wobec sądu, metod torpedowania postępowania. Z drugiej zaś skutkuje nierównością w traktowaniu podatników na niekorzyść osób, które zachowują się w sposób zgodny z przepisami a preferowanie osób zawierających umowy celowo zmierzające do pokrzywdzenia wierzyciela a pośrednio naruszające dobre obyczaje obowiązujące w obrocie gospodarczym.

Podnieść także należy, iż w projektowanym art. 175 pkt 5 zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru następuje wskutek wytoczenia powództwa o ustalenie przez sąd powszechny istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa. Wprawdzie ścisła wykładnia tego przepisu wskazuje, iż chodzi wyłącznie o powództwo, o którym mowa w art. 189^1 ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego lecz sama konstrukcja roszczenia jest zbliżona - skarga pauliańska również dotyczy oceny skutków dokonanej czynności i to w węższym zakresie niż powództwo zmierzające do wyeliminowania takiej czynności z obrotu w całości. Proponowany art. 180 pkt 9 ma zatem charakter porządkujący i doprecyzowujący zakres możliwych zastosowań przepisów.

Dodatkowo przepis **art. 182 § 1** stanowi, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru może następować wielokrotnie, z tym że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat (z wyjątkiem wynikającym w art. 180 pkt 8). W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia poboru biegnie dalej od dnia następnego. Regulacja ta wprowadza maksymalny okres przedłużenia przedawnienia poboru na skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru. W konsekwencji ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego przy jednoczesnym upływie okresu przedawnienie poboru, którego okres powinien być odczytany w kontekście art. 176-179, skutkuje tym, że zobowiązanie podatkowe, mimo, że jest zabezpieczone hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym, wygasa. Nie będzie mogło być zatem dłużej egzekwowane. Hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy powinny być po tym okresie wykreślone. Znajduje to podstawę m.in. w art. 94 Ustawy o księgach wieczystych i hipotece. Wygaśnięcie wierzytelności zabezpieczonej hipoteką pociąga za sobą wygaśnięcie hipoteki, co jest zgodne z wyrażoną wyżej intencją przepisów art. 179-182. Nie można się przy tym zgodzić, iż możliwość dochodzenia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych rzeczowo na majątku zobowiązanego w ogóle nie powinno być ograniczone czasowo, analogicznie jak ma to miejsce w przypadku należności o charakterze cywilnoprawnym. Należy bowiem zwrócić uwagę, że należności cywilnoprawne, które są zabezpieczone rzeczowo np. hipoteką, w ogóle nie ulegają przedawnieniu. Wynika to z regulacji zawartej w art. 77 ustawy prawo o księgach wieczystych i hipotece. Należności podatkowe z istoty powinny natomiast podlegać wygaszaniu w związku z przedawnieniem poboru. Za utrzymaniem tego zróżnicowania przemawia fakt, iż zobowiązania cywilnoprawne mają charakter dobrowolny, zobowiązania podatkowe mają natomiast charakter przymusowy. Stąd więc jeśli „dłużnik cywilnoprawny" zgodził się na powstanie sytuacji, w której będzie obciążał go dług, zabezpieczony rzeczowo (np. hipoteką dobrowolnie przez dłużnika ustanowioną), powinien być on wymagalny bez ograniczeń czasowych. Zobowiązania podatkowe wynikają natomiast z ciężaru wynikającego z ustawy, którego istnienie podatnik, nie musi akceptować, podobnie jak zabezpieczenia rzeczowego, które będzie to zobowiązanie chroniło. Z tego też powodu podatnik, po pewnym czasie, zakreślonym instytucją przedawnienia poboru, powinien być z tego długu podatkowego zwolniony, bez względu, czy wierzyciel podatkowy zdołał się zaspokoić, czy też to nie mogło nastąpić. Rozwiązanie to powinno być regułą bez względu na to, czy wierzytelność ta była zabezpieczona hipoteką, czy też takiego zabezpieczenia nie było.

Brak jest również uzasadnienia do tego, aby wprowadzane w nowej ordynacji podatkowej regulacje w zakresie relacji hipoteki i zastawu skarbowego a przedawnienia poboru, odpowiadały tym, które wynikają z obowiązującego obecnie art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej.

Należy bowiem zwrócić uwagę, że obecnie funkcjonowanie tego przepisu jest już kwestionowane w orzecznictwie administracyjnym. Znajduje to wyraz m.in. w wyrokach NSA: z 12.04.2016 r., II FSK 330/15, LEX nr 2064805, z 29.08.2017 r., II FSK 2048/15, LEX nr 2371400, z 5.07.2017 r. II FSK 1674/15, LEX nr 2346679, z dnia 16 września 2014 r., sygn. akt I FSK 317/14, Lex nr 1511925, z dnia 18 lipca 2014 r., sygn. akt I FSK 1176/13, Lex nr 1517661, czy w wyroku WSA w Gliwicach z dnia 9 stycznia 2015 r., I SA/Gl 619/14, Lex nr 1623087. W orzecznictwie sądowym wskazuje się, że zgodnie z literalną wykładnią art. 70 § 8 o.p. nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu. Podnosi się jednak, że należy zauważyć, iż Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 8 października 2013 r., w pkt 2 sentencji stwierdził, że art. 70 § 6 o.p., w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jest niezgodny z art. 64 ust. 2 Konstytucji. Przepis ten w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r. stanowił, że nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki. Obecnie odpowiednikiem tego przepisu jest właśnie art. 70 § 8 o.p. W orzecznictwie ukształtował się pogląd, że brzmienie obu wskazanych przepisów oraz zawarte w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego konstatacje, uzasadniają wniosek, iż także - obowiązujący od dnia 1 stycznia 2003 r. - art. 70 § 8 o.p. nie spełnia standardów konstytucyjnych. W tej sytuacji więc dokonując wykładni art. 70 § 8 o.p. nie można poprzestać tylko na jego literalnym brzmieniu, jako niezgodnym z art. 64 ust. 2 Konstytucji RP. Konieczne jest zatem dokonanie wykładni prokonstytucyjnej, która stanowi jedną z najważniejszych reguł wykładni systemowej[252]. W analizowanej sytuacji zachodzi bowiem tzw. oczywista niekonstytucyjność przepisu. Jak wskazał Naczelny Sąd Administracyjny w wyroku z dnia 18 grudnia 2013 r., sygn. akt I FSK 36/13 (Lex nr 1528716) sytuacja oczywistej niekonstytucyjności zachodzi wówczas, gdy porównywane przepisy ustawy i Konstytucji dotyczą regulacji tej samej materii i są ze sobą sprzeczne[253]. W orzecznictwie sądów administracyjnych wskazuje się także, że sprawa art. 70 § 8 o.p wydaje się prosta w odniesieniu do zobowiązań określonych w deklaracjach. Nawet te, które są zabezpieczone hipoteką, ulegają przedawnieniu na ogólnych zasadach z uwagi na „wtórną" niekonstytucyjność art. 70 § 8 o.p. „Wprawdzie stwierdzona niekonstytucyjność dotyczy art.

[252] L. Morawski, Zasady wykładni prawa, Toruń 2010, s. 127.
[253] Por. R. Hauser, J. Trzciński, Prawotwórcze znaczenie orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego w orzecznictwie Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 2010, s. 32

70 § 6 o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 1998 r. do 31 grudnia 2002 r., jednak analogiczna treść tego przepisu w obecnie obowiązującym art. 70 § 8 o.p. powoduje niekonstytucyjność wtórną tego ostatniego. Przepis oceniony jako niekonstytucyjny, nie może zostać uznany za zgodną z prawem podstawę rozstrzygnięcia spraw podatkowych oraz podstawę ich kontroli przez sądy administracyjne. Ponadto wskazuje się, że nie może stanowić podstawy prawnej wszczynania i kontynuowania postępowań podatkowych" (wyrok NSA z 29.08.2017 r., II FSK 2048/15, LEX nr 2371400). Zwraca się także uwagę, że „wtórna" niekonstytucyjność analizowanego przepisu nie stanowi podstawy do wzruszenia decyzji ostatecznych w trybie wznowienia postępowania. „Warunkiem koniecznym spełnienia przesłanki z art. 240 § 1 pkt 8 o.p. jest, by decyzja ostateczna została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją orzekł Trybunał Konstytucyjny. Nie wystarczy stwierdzenie przez Trybunał Konstytucyjny, że wprawdzie art. 70 § 8 o.p. nie był formalnie przedmiotem orzekania, lecz w sposób oczywisty mają do niego odpowiednie zastosowanie te same zastrzeżenia konstytucyjne, jakie zostały podniesione odnośnie do art. 70 § 6 o.p. Moc wiążącą ma tylko rozstrzygnięcie zawarte w sentencji wyroku Trybunału Konstytucyjnego, a nie w jego uzasadnieniu. Dla określenia przedmiotu oceny konstytucyjności dokonywanej przez Trybunał Konstytucyjny znaczenie ma to, co Trybunał zawarł w sentencji swojego orzeczenia" (wyrok NSA z 5.07.2017 r. II FSK 1674/15, LEX nr 2346679). Sprawą art. 70 § 8 o.p. zajmował się również Sąd Najwyższy. W wyroku z 17.03.2016 r. (V CSK 377/15, LEX nr 2025769) SN, oddalając skargę Skarbu Państwa, stwierdził, że art. 70 § 8 o.p. powielał przepis art. 70 § 6 o.p. obowiązujący do 2002 r. Trybunał Konstytucyjny 8.10.2013 r. uznał wspomniany przepis ordynacji podatkowej za niezgodny z Konstytucją. Przyczyną uznania tego przepisu za niekonstytucyjny była nierówność podmiotów, które zyskują zabezpieczenie. Zdaniem Sądu Najwyższego z wyroku Trybunału wynika jednoznacznie, że przepis, na który powołał się powód, czyli Skarb Państwa, jest niekonstytucyjny, przestaje zatem wywierać skutki prawne i powinien być traktowany jako nieistniejący.

Przedstawione wyżej wywody wynikające z orzecznictwa administracyjnego jak i Sądu Najwyższego, potwierdzają, że przyjęte rozwiązanie w art. 70 § 8 o.p. nie powinno być utrzymane w nowej ordynacji podatkowej. Nie zmieniają tego twierdzenia argumenty, podniesione w stanowisku wyrażonym przez Prokuratora Generalnego w wystąpieniu z dnia 30 stycznia 2017 r. znak PK VIII TK 40.2016 przekazanym do Trybunału Konstytucyjnego w sprawie o sygn. akt K 10/16, gdzie zaprezentowano pogląd o zgodności z Konstytucją przepisu art. 70 § 8 ustawy – Ordynacja podatkowa nie tylko ze względu na obowiązujący system prawa,

lecz również ze względu na pozyskiwanie środków finansowych przez Skarb Państwa i samorządy.

Trudno jest także zaakceptować ewentualne twierdzenie, zgodnie z którym wprowadzone w nowej ordynacji podatkowej rozwiązania, czynią zabezpieczenie w postaci hipoteki przymusowej, czy zastawu skarbowego, iluzorycznym, albowiem przeprowadzenie egzekucji z nieruchomości w celu zaspokojenia wierzyciela hipotecznego jest czasochłonne. Należy podkreślić, że organ podatkowy zgodnie z art. 179 w zw. z art. 182 będzie dysponować co najmniej okresem 5 letnim okresem na egzekucję w ramach instytucji przedawnienia poboru. Okres ten w związku z instytucją zawieszenie biegu terminu przedawnienie poboru, spowodowaną m.in. ustanowieniem hipoteki czy zastawu skarbowego, może być maksymalnie przedłużona o kolejne 5 lat. Oznacza to, że organ podatkowy może mieć nawet 10 lat, aby wyegzekwować należny podatek.

W tym miejscu należy także zwrócić uwagę, że budzą wątpliwości, co do zgodności z Konstytucją RP, przepisy dotyczące przedmiotowej kwestii a zawarte w ustawie o księgach wieczystych i hipotece. Trybunał Konstytucyjny w listopadzie 2017 r. postanowił, że rozpozna skargę konstytucyjną dotyczącą art. 77 ww. ustawy. W skardze do TK zarzucono, że art. 77 ww. ustawy narusza konstytucyjną zasadę ochrony prawa własności (art. 64 ust. 2 konstytucji), ponieważ umożliwia prowadzenie egzekucji z nieruchomości, chociaż wierzyciel nie podjął w odpowiednim terminie działań zmierzających do wyegzekwowania przysługujących mu roszczeń. Ograniczenie prawa własności w tym przypadku nie może być uzasadnione ochroną praw wierzyciela, skoro ten przez długi czas tych praw nie dochodzi. Podnosi się także, że art. 77 narusza także zasadę równości, ponieważ różnicuje pozycję dłużników w zależności od sposobu zabezpieczenia. Ogranicza również uprawnienia dłużnika rzeczowego wynikające z art. 73 ww. ustawy, uniemożliwiając powoływanie się na zarzuty przysługujące dłużnikowi osobistemu.

Wprowadzone w projekcie ustawy rozwiązania nie powinny wpłynąć na obniżenie dochodów Skarbu Państwa i jednostek samorządu terytorialnego. Obecnie Skarb Państwa ma zabezpieczonych rzeczowo wiele zobowiązań podatkowych. Część z tych kwot raczej nie zostanie jednak w praktyce ściągnięte. Zabezpieczenie ich, w formie hipotek przymusowych, ustanowiono bowiem najczęściej na nieruchomościach mieszkalnych. Egzekucja więc tych należności oznaczałaby pozbawienie wielu obywateli mieszkań, co z uwagi na aspekty społecznie, nie może wchodzić w grę, szczególnie gdyby podatnik miałby zostać pozbawiony jedynego, posiadanego przez niego mieszkania. Z tego też powodu, należy uznać, że obecne mechanizmy, powodujące, że należności podatkowe zabezpieczone hipoteką, gwarantują

jedynie formalnie, że te dochody Skarbu Państwa są bez ograniczeń czasowych wykonalne. W praktyce jednak jest to rozwiązanie będące fikcją. Należności te w praktyce nie zostaną uzyskane z uwagi na ww. powody społeczne. Proponowane w nowej ordynacji podatkowej rozwiązanie ma na celu doprowadzenie do tego, aby ww. fikcji nie utrzymywać i wyeliminować, trwające w nieskończoność, zabezpieczenie należności podatkowych, które w praktyce nie mogą być wyegzekwowane. Ponadto rozwiązanie to uwolni, po przedawnieniu poboru, podatników od sytuacji, w której np. ich jedyne mieszkanie, byłoby na zawsze obciążone hipoteką przymusową. Wprowadzone rozwiązania będą także stymulować organy podatkowe do szybszego podejmowania czynności egzekucyjnych, tak aby w ramach przedawnienia poboru możliwe było wyegzekwowanie należności podatkowych, tam gdzie, z uwagi na aspekty społeczne, zostanie to uznane za zasadne, także tych które są zabezpieczone hipoteką przymusową czy zastawem skarbowym. Z drugiej strony projektowane rozwiązania nie muszą powodować konieczności bezwzględnego i szybkiego wszczynania egzekucji z nieruchomości, która w wielu przypadkach może prowadzić do pozbawienia podatnika i jego rodziny nieruchomości stanowiącej jedyny ośrodek życiowy (dom lub lokal mieszkalny), na co zwraca się uwagę, ze względów społecznych byłoby rozwiązaniem niepożądanym. Wprowadzane rozwiązanie bowiem daje organowi podatkowemu do 10 lat, o czym mowa wyżej, na żądanie od podatnika zapłaty podatku. Po tym okresie należności podatkowe będą wygasać, co w przypadku, gdy nie dojdzie do egzekucji, uwolni podatnika od ciężaru podatkowego. Mechanizm ten więc ze względów społecznych jest dla podatników korzystniejszy. Obecnie bowiem podatnicy, których majątek zabezpieczony jest hipoteką, w założeniu przynajmniej wynikającym z art. 70 § 8 o.p., będą zawsze dłużnikami.

Zgodnie z **art. 180 pkt 8** ogłoszenie upadłości zobowiązanego lub otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne, jest przesłanką, która powinna stanowić okoliczność powodującą zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru. Powoduje ona bowiem czasowe ograniczenie w realizacji należności podatkowych. Ogłoszenie upadłości nie powinno jednak powodować, iż bieg terminu przedawnienia biegnie od nowa, co jest charakterystyczne dla przerwania biegu terminu przedawnienia.

3. Przepis **art. 181** koresponduje bezpośrednio z art. 180 projektowanej ordynacji. Wskazano w nim okoliczności, których zaistnienie powoduje, iż bieg terminu przedawnienia poboru rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej. Zaistnienie tych okoliczności nie może jednak spowodować rozpoczęcia biegu terminu przedawnienia poboru wcześniej niż w dniu, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru.

4. Przepis **art. 182 § 1** stanowi, iż zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru może następować wielokrotnie, z tym że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. W przypadku upływu tego okresu termin przedawnienia poboru biegnie dalej od dnia następnego. Regulacja ta wprowadza maksymalny okres przedłużenia przedawnienia poboru na skutek zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru (szerzej zob. uzasadnienie do art. 177 a także do art. 180 pkt 7). Uzasadniając wprowadzenie okresu maksymalnego wydłużenia okresu przedawnienia poboru, należy wskazać, że z uzyskanych z MF danych statystycznych[254] wynika, że średni okres postępowania upadłościowego trwa prawie 2 lata. W przypadku rozłożenia na raty średni okres trwa 4 miesiące, a w sytuacji zabezpieczenia dobrowolnego lub egzekucyjnego okres ten trwa prawie 8 miesięcy. Oznacza to, że w przypadku kumulacji tych przesłanek średnio trzy lata będzie trwał okres, w którym organ będzie pozbawiony możliwości podejmowania czynności egzekucyjnych wobec wymagalnych należności podatkowych. W konsekwencji brak w ordynacji podatkowej mechanizmu wydłużającego okres przedawnienia poboru oznaczałby, że organy podatkowe miałyby jedynie dwa lata na podejmowanie czynności egzekucyjnych. Okres ten w praktyce mógłby być jeszcze krótszy, wziąwszy pod uwagę, że podane wyżej dane dotyczą średniego okresu trwania zdarzeń, co oznacza, że zdarzają się przypadki, gdy trwają one znacznie dłużej. Biorąc to pod uwagę, a także wprowadzenie rozwiązania dotyczącego hipoteki i zastawu, po ustanowieniu których, co do zasady, nie będzie prowadzona egzekucja, zasadne jest wprowadzenie 5-letniego okresu wydłużającego okres przedawnienia poboru.

W przepisie **art. 182 § 1** wskazuje się także moment, w którym rozpocznie dalszy bieg termin przedawnienia poboru po jego zawieszeniu trwającym 5 lat. W takim przypadku przedawnienie to biegnie dalej od dnia następnego. Regulacja ta jest istotna, gdyż w przeciwnym wypadku istniałaby wątpliwość co do tego, kiedy następuje rozpoczęcie biegu terminu przedawnienia poboru, po upływie maksymalnego 5-letniego okresu zawieszenia biegu przedawnienia poboru, o którym mowa w § 1.

Przepis **art. 182 § 2** jest niezbędny z uwagi na fakt, iż trzy okoliczności są rozpoznawalne zarówno na etapie przedawnienia wymiaru (art. 175 pkt 1-3), jak przedawnienia poboru (art. 180 pkt 1-3). Dotyczy to: śmierci zobowiązanego, śmierci przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, a także utraty przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego

[254] Zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej", cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 1. Dane uzasadniające wprowadzenia okresu wydłużenia okresu przedawnienia poboru, s. 12 i nast.

zdolności do czynności prawnych. Z tego powodu należy uregulować sytuację, gdy zdarzenia te wystąpią w trakcie przedawnienia wymiaru, ale gdy ich konsekwencje opisane w art. 176 pkt 1-3 i art. 181 pkt 1-3 wystąpią już po rozpoczęciu biegu terminu przedawnienia poboru. Kwestia ta jest uregulowana w **art. 182 § 2 pkt 1**. Pozostałe okoliczności mające wpływ na bieg okresu przedawnienia poboru przedstawione w art. 181 pkt 4-8 nie mają wpływu na bieg terminu przedawnienia wymiaru. Mogą one jednak wystąpić w trakcie biegu tego terminu, kwestia ta jest uregulowana w **art. 182 § 2 pkt 2**. Jeśli okoliczności te zaistnieją, będzie to miało wpływ na ograniczenie 5-letniego terminu, o którym mowa w art. 182 § 1. Trudno byłoby uzasadnić różne traktowanie tych okoliczności w zależności od tego, kiedy zaistnieją, tj. przed czy po rozpoczęciu biegu terminu przedawnienia poboru. Takie zróżnicowanie nie byłoby uzasadnione, tym bardziej że to organ podatkowy ma wpływ na zaistnienie tych okoliczności, np. składając w określonym momencie wniosek o ustanowienie hipoteki, czy przyznając ulgę w spłacie polegającą na rozłożeniu zaległości podatkowych na raty, czy odroczeniu terminu płatności tej należności. Jeżeli więc w trakcie biegu terminu przedawniania wymiaru organ podatkowy np. odroczy termin zapłaty zaległości na dwa lata, będzie to miało wpływ z jednej strony na późniejsze rozpoczęcie biegu terminu przedawniania poboru (art. 180 pkt 4). Z drugiej strony okres, w którym później rozpocznie bieg termin tego przedawniania, nie będzie mógł być oddalony w czasie o więcej niż 5 lat (art. 182 § 2 w zw. z § 1). W końcu okres, na który odroczony zostanie termin płatności zaległości, skróci okres maksymalnego zawieszenia biegu terminu przedawniania poboru (art. 182 § 1 w zw. z § 2).

Z przepisu **art. 182 § 3** wynika, że 5-letni limit zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru nie dotyczy przypadku gdy zawieszenie to nastąpi w związku ogłoszeniem upadłości zobowiązanego, otwarcia postępowania restrukturyzacyjnego lub wydania postanowienia o zatwierdzeniu układu w postępowaniu o zatwierdzenie układu w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne. Brak tego rozwiązania mogłoby skutkować m.in. możliwością nadużycia postępowania ze strony innych wierzycieli uczestniczących w postępowaniu upadłościowym, którzy będąc zainteresowanymi w wyeliminowaniu z uczestnictwa w podziale sumy upadłościowej organu podatkowego, mogą to postępowanie celowo przedłużać. Dodać przy tym należy, że co prawda, z uzyskanych z MF danych statystycznych[255] wynika, że średni okres postępowania upadłościowego trwa prawie 2 lata, to

[255] Zob. załącznik do testu regulacyjnego do Kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej z dnia 31.08.2015 r. „Analiza skutków społeczno-gospodarczych wprowadzenia podstawowych regulacji proponowanych w Kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej", cz. 2. Przedawnienie i nadpłata, pkt 1. Dane uzasadniające wprowadzenia okresu wydłużenia okresu przedawnienia poboru, s. 12 i nast.

w praktyce zdarzają się przypadki, w których postępowanie to trwa znacznie dłużej. W takich sytuacjach, bez wprowadzenia regulacji zawartej w **art. 182 § 3**, często nie byłoby możliwości prowadzenia egzekucji od podmiotu po uprawomocnieniu się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego albo uprawomocnienia się postanowienia o zatwierdzeniu układu albo o odmowie zatwierdzenia układu albo w przedmiocie umorzenia postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne. Ponadto w przypadku podatnika, wobec którego prowadzone jest postępowanie upadłościowe trudno też jest przyjąć, że zawieszenie przedawnienia poboru na cały okres tego postępowania stoi w sprzeczności z prawem do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie.

5. Przepis **art. 183 § 1** stanowi, że bieg terminu przedawnienia poboru przerywa zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego, o ile zobowiązanemu, w rozumieniu ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2017 r. poz. 1201 z późn. zm.), przed upływem tego terminu doręczono zawiadomienie o jego zastosowaniu. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia poboru biegnie on na nowo od dnia, w którym zastosowano pierwszy środek egzekucyjny. Mechanizm taki funkcjonuje obecnie i nie jest kwestionowany. Przepis **art. 183 § 1** stanowi zmodyfikowany art. 70 § 4 o.p. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny. W art. 183 § 1 wprowadzono mechanizm, zgodnie z którym przedawnienie poboru może nastąpić wyłącznie jeden raz, a także iż jedynie zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego prowadzi do tego skutku. Nie będzie zatem powodowało przerwania biegu terminu przedawniania poboru zastosowanie drugiego i kolejnego środka egzekucyjnego. W konsekwencji będzie to eliminowało sytuację, obecnie występującą, w której można praktycznie w nieskończoność przedłużać okres wymagalności podatku. Z drugiej strony przepis ten nie wprowadza ograniczeń dotyczących możliwości dokonania wielu czynności egzekucyjnych, które jednak nie będą powodowały skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia poboru.

W przepisie **art. 183 § 2** wskazuje się, że biegu terminu przedawnienia poboru nie przerywa zastosowanie środka egzekucyjnego, jeżeli środek ten został zastosowany przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia poboru lub w trakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru. Regulacja ta kształtuje relacje między zawieszeniem i przerwaniem biegu terminu przedawnienia poboru, której brak jest w obecnie obowiązujących unormowaniach dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego. Regulacja ta ma także na celu podkreślenie, iż przerwanie biegu terminu przedawnienia poboru nie może nastąpić w trakcie

biegu przedawnienia wymiaru, czyli przed rozpoczęciem przedawnienia poboru. Przepis ten nie wprowadza przy tym ograniczeń dotyczących możliwości zastosowania czynności egzekucyjnych w okresie przedawnienia wymiaru, czy w trakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru. W tych jednak przypadkach zdarzenia te nie będą prowadziły do przerwania biegu terminu przedawniania poboru.

Przepisy **art. 183 § 3 i 4** stanowią, iż bieg terminu przedawnienia poboru nie ulega przerwaniu w przypadku, gdy środek egzekucyjny został zastosowany na podstawie wadliwej decyzji wymiarowej lub wadliwego postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. W takim przypadku nie będzie skutku w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia poboru, jeżeli środek egzekucyjny został zastosowany na podstawie decyzji wymiarowej lub postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, jeśli stwierdzono nieważność albo zmieniono lub uchylono tę decyzję lub ww. postanowienie z przyczyn wskazanych w art. 494 albo w art. 488 § 1, z tym że jedynie w okolicznościach wskazanych w art. 183 § 3. Oznacza to, że nie dojdzie do przerwania biegu terminu przedawnienia w każdym przypadku zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie wadliwej decyzji lub postanowienia, ale jedynie gdy ich wadliwość zostanie potwierdzona poprzez stwierdzenie nieważności lub uchylenie tych rozstrzygnięć czy ich zmianę na podstawie okoliczności stanowiących podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji. Przerwanie biegu terminu przedawnienia nie nastąpi także w przypadku zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie decyzji lub postanowienia, które zostanie uchylone lub zmienione na podstawie przesłanek wznowienia postępowania, o których mowa w art. 488 § 1 pkt 3, 4, 7-14 lub pkt 1 lub 2 - jeżeli strona nie przyczyniła się do ich powstania albo pkt 5 lub 6- jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło bez winy strony. Bieg terminu przedawnienia zostanie jednak przerwany w przypadku zastosowania środka egzekucyjnego na podstawie wadliwej decyzji lub ww. postanowienia, jeśli uchylenie lub zmiana tych rozstrzygnięć nastąpi na podstawie przesłanek, o których mowa w art. 488 § 1 pkt 1 lub 2, w przypadku gdy strona przyczyniła się do ich powstania albo na podstawie pkt 5 lub 6, jeżeli niepowołanie przed dniem wydania decyzji (postanowienia) nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło z winy strony.

Z przepisu **art. 183 § 5** wynika, iż środka egzekucyjnego zastosowanego w okolicznościach, o których mowa w § 2-4, nie uważa się za pierwszy środek egzekucyjny w rozumieniu § 1. Przepis ten ma na celu podkreślenie, że organ będzie mógł przerwać bieg terminu przedawnienia poboru, zgodnie z art. 183 § 1, mimo że podjął czynności egzekucyjne wcześniej, tj.: w trakcie biegu przedawnienia wymiaru, w trakcie zawieszenia przedawnienia

poboru, a także gdy stwierdzono wadliwość, o której mowa w art. 183 § 3 lub 4 decyzji wymiarowej lub postanowienia w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, która uniemożliwiła przerwanie biegu terminu przedawniania poboru.

Z przepisu **art. 184** wynika, że przepisy rozdziału 7 działu II („Przedawnienie") stosuje się w zakresie, w jakim ratyfikowane umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz inne ratyfikowane umowy międzynarodowe, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, nie stanowią inaczej. Istnieją umowy międzynarodowe, w których przewiduje się możliwość wprowadzenia w życie porozumienia zawartego w toku procedury wzajemnego porozumiewania, czy w toku procedury arbitrażowej, bez względu na terminy przedawnienia[256]. Nie powinno zatem budzić wątpliwości, że w takich przypadkach przepisy dotyczące przedawnienia (wymiaru i poboru) zawarte w projektowanej ordynacji podatkowej nie powinny ograniczać wdrożenia takiego porozumienia, co będzie możliwe z uwagi na **art. 184**. Rozwiązanie to będzie miało zastosowanie m.in. przy stosowaniu nadzwyczajnych trybów weryfikacji decyzji ostatecznych. W konsekwencji będzie możliwe np. wznowienie postępowania podatkowego i wdrożenia ww. takiego porozumienia, bez względu na okresy przedawnienia zawarte w rozdziale 7 działu II. Przepis ten jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 70d o.p.

Rozdział 8. Nadpłata i zwrot podatku

Oddział 1. Przepisy ogólne

1. Przepis **art. 185 § 1** stanowi, że za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek. Obowiązująca definicja nadpłaty zawarta w art. 72 o.p. była przedmiotem krytyki[257]. Wprowadzana definicja dotyczy zarówno sytuacji wpłat dokonanych przez zobowiązanych (podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego), ale także podmiotów, które nimi nie są, jeżeli wpłacą należność mylnie sądząc, że tymi podmiotami są. W takim bowiem przypadku mamy do czynienia z zapłatą należności jako podatek. Pojęcie podatku, które jest kluczowe w przedmiotowym przepisie, zostało zdefiniowane w art. 13 pkt 9. Zgodnie z tą regulacją pod tym pojęciem należy rozumieć również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe.

[256] Zob. np. art. 25 ust. 5 Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Konfederacją Szwajcarską w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku sporządzone w Bernie dnia 2 września 1991 r. (Dz.U. z 1993 r. Nr 22, poz. 92 z późn. zm.).

[257] L. Etel, Komentarz do art. 72 (w:) C. Kosikowski et al., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013; M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014; B. Gruszczyński, Komantarz do art. 72 (w:) S. Babiarz et al., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2006; H. Dzwonkowski, Komantarz do art. 72 (w:) H. Dzwonkowski (red.), Ordynacja podatkowa, Warszawa 2006; M. Ślifirczyk, Nadpłata podatku, Kraków 2005.

Przepis **art. 185 § 1** obejmuje sytuacje, które obecnie są wymienione w art. 72 § 1 i § 2 o.p., w tym: kwoty podatku pobrane przez płatnika nienależnie lub w wysokości większej od należnej; zobowiązania zapłacone przez płatnika lub inkasenta, jeżeli w decyzji, o której mowa w art. 30 § 4, określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; zobowiązania zapłacone przez osobę trzecią lub spadkobiercę, jeżeli w decyzji o ich odpowiedzialności podatkowej lub decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego spadkodawcy określono je nienależnie lub w wysokości większej od należnej; nienależnie zapłacone zaległości, o których mowa w art. 52 oraz art. 52a o.p.; odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek; opłatę prolongacyjną. Podkreślić należy, że opłata prolongacyjna zapłacona nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej będzie nadpłatą zgodnie z art. 185 § 1. W świetle tego przepisu za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek. W świetle natomiast art. 13 pkt 9 ilekroć w ustawie jest mowa o podatkach - rozumie się przez to również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty lub na niepodatkowe należności budżetowe. Dodatkowo należy zwrócić uwagę na art. 6 zgodnie z którym, opłatą jest publicznoprawne, odpłatne, przymusowe oraz bezzwrotne świadczenie pieniężne na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy, wynikające z ustaw. Biorąc powyższe pod uwagę, nie powinno być wątpliwości, że opłata prolongacyjna jest opłatą w rozumieniu art. 6, a tym samym jest objęta pojęciem podatek, o którym mowa w art. 13 pkt 9. W konsekwencji jako podatek w rozumieniu tego przepisu mieści się również w pojęciu nadpłaty z art. 185 § 1. Nie zmienia tego fakt, iż w niektórych przepisach np. art. 151 o opłacie prolongacyjnej mowa jest odrębnie.

W **art. 185 § 2** wskazuje się warunek wyłączający uznanie kwoty za nadpłatę. Zgodnie z tą regulacją, przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. Oznacza to, że organ podatkowy będzie mógł odmówić dokonania zwrotu należności, która spełnia warunki określone w art. 185 § 1, jeśli wykaże, że w wyniku zwrotu tej kwoty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie osoby uprawnionej do uzyskania nadpłaty. Uzasadniając potrzebę takiej regulacji, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Podkreślić należy, że przedmiotowy przepis nie tworzy generalnego domniemania, iż każdy uiszczony podatek akcyzowy lub inne podatki pośrednie są w całości, zawsze przerzucane na konsumenta, kosztem którego następuje przysporzenie Skarbu Państwa. Ocena czy w danych okolicznościach doszło do nieuprawnionego wzbogacenia powinna być

każdorazowo dokonana z uwzględnieniem oceny przez organ przesłanek ekonomicznych dotyczących zarówno zakresu, jak i możności przerzucenia ciężaru podatkowego.

Zastosowanie instytucji odmowy prawa do zwrotu nadpłaty w przypadku, gdyby w jego wyniku nastąpiło bezpodstawne wzbogacenie, nie jest zawężone do określonych podatków, ponieważ zwrot nadpłaty w takich okolicznościach należy uznać za niezasadny bez względu na to, jakiego podatku dotyczy. Nie istnieje przy tym ryzyko zastosowania instytucji bezpodstawnego wzbogacenia do standardowych konstrukcji prawnych występujących w podatkach np. dochodowych czy lokalnych, w których płatność podatku jest dokonywana do urzędu skarbowego bezpośrednio przez podatnika ponoszącego ciężar podatku. Warunkiem zastosowania tego przepisu jest bowiem wystąpienie bezpodstawnego wzbogacenia, które z istoty swej wymaga wystąpienia określonych przesłanek (konstrukcji) z udziałem podmiotów trzecich czy pośredników (tak jak w przypadku podatku u źródła). Wymaga podkreślenia, że istota przepisu sprowadza się do potwierdzenia akceptowanego obecnie w orzecznictwie sądów posługiwania się konstrukcją bezpodstawnego wzbogacenia na etapie określania nadpłaty, a nie określenia szczegółowych warunków, w tym podatków, w których przepis ten znajdzie zastosowanie. Ostatecznie granice zastosowania tego przepisu i zwrotu „bezpodstawne wzbogacenie" zostanie określone przez orzecznictwo, podobnie jak w przypadku innych konstrukcji opartych o klauzule ogólne (pojęcia nieostre, niezdefiniowane).

Przyjęcie rozwiązania polegającego na wyłączeniu niektórych podatków z zakresu tego przepisu nie jest zasadne ze względu na możliwość wykorzystywania go w celu stosowania optymalizacji podatkowej (unikania opodatkowania). Wyłączenie z zakresu tej instytucji jakiegokolwiek podatku lub zdarzeń w obrębie danego podatku dopuszczałoby możliwość przyznania zwrotu nadpłaty niewłaściwemu podmiotowi i jednocześnie wykluczało możliwość uzyskania tego zwrotu podmiotom, które poniosły ekonomiczny ciężar zapłaty podatku w trybie przepisów oddziału 4 rozdziału 8 działu II projektu. Tego rodzaju zawężenie nie wydaje się również zasadne z perspektywy przedmiotu regulacji ustawy - Ordynacja podatkowa, jaką są przepisy ogólnego prawa podatkowego, które co do zasady powinny mieć charakter systemowy i odnosić się do wszystkich podatków.

Istota regulacji zawartej w art. 185 § 2 pozostaje słuszna także na gruncie podatków dochodowych, w tym w szczególności podatku, do którego pobrania zobowiązany jest płatnik (szczególne miejsce w tym obszarze zajmuje tzw. podatek u źródła). Pobór podatku przez płatnika oznacza, że podmiot ten co do zasady nie jest podmiotem, który ponosi ekonomiczny ciężar (koszt) rozliczanego podatku. Ciężar ten ponoszony jest przez podatnika, którego środki są przez płatnika pobierane i przekazywane na rachunek właściwego urzędu. W takiej sytuacji,

to właśnie podatnik jest podmiotem, któremu powinno przysługiwać prawo do otrzymania zwrotu nienależnie rozliczonego podatku. Jednocześnie celowe jest, aby obowiązujące w ramach systemu podatkowego przepisy nie uniemożliwiały płatnikowi występowania o zwrot podatku w przypadku, gdy to on, a nie podatnik, poniósł jego ciężar. Taka sytuacja może nastąpić w szczególności w przypadku umownego „ubruttowienia" (ang.: *gross-up*) należności o podatek u źródła (tzw. klauzula *net-of-tax*). W takim przypadku zwrot nadpłaty na rzecz podatnika nie jest zasadny. Celem wprowadzanego przepisu na gruncie podatków dochodowych jest uniemożliwienie odpowiednio płatnikowi lub podatnikowi zwrotu podatku w sytuacji, w której wnioskujący o zwrot nie poniósł ekonomicznego ciężaru podatku. Powyższe koresponduje z wprowadzonymi z dniem 1 stycznia 2019 r. regulacjami dotyczącymi zasad poboru i zwrotu podatku u źródła (przepisy te zostały zawarte w ustawie 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, Dz.U. poz. 2193). Zgodnie z przyjętym na podstawie ww. ustawy art. 44f ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz art. 28b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, w przypadku podatku pobranego według zasad obowiązujących od dnia 1 stycznia 2019 r. (ogólnie można stwierdzić, że dotyczy to podatku pobranego od dokonywanych wypłat należności ponad kwotę 2 mln zł na rzecz tego samego podatnika w roku podatkowym), wniosek o jego zwrot może złożyć podatnik bądź płatnik, jednak w przypadku płatnika zaakcentowano, że możliwe jest to jedynie wówczas, gdy wpłacił on podatek z własnych środków i poniósł ekonomiczny ciężar tego podatku.

Obecny brak regulacji dotyczącej bezpodstawnego wzbogacenia stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie[258], był też przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze[259]. Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE[260].

[258] Wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102.

[259] Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki" 2012, nr 3.

[260] Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165.

Należy przypomnieć, że prawo wspólnotowe nie sprzeciwia się temu, aby krajowy system prawny odmawiał zwrotu podatków nienależnie pobranych, w sytuacji gdyby zwrot ten powodował bezpodstawne wzbogacenie osób mających do niego prawo[261]. W przypadku jednak, gdy podatek został nienależnie pobrany, jeśli wykazane zostanie, że jedynie część podatku została przerzucona na inne podmioty, organy podatkowe powinny dokonać zwrotu kwoty, która nie została przerzucona.

Pozostawienie tego elementu nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Omawiany przepis wskazuje bowiem wprost, iż ciężar dowodu bezpodstawnego wzbogacenia ciąży na organie podatkowym. Przyjmowane działania przez organ podatkowy powinny jednocześnie opierać się na założeniu, że obowiązek zebrania materiału dowodowego obciąża organ podatkowy, z możliwością żądania od podatnika określonych dowodów – tylko tych dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, szczególnie dokumentacji, której prowadzenie jest obowiązkiem tego podmiotu. Zastosowanie ww. mechanizmów nie będzie powodować w efekcie przerzucenia ciężaru dowodu na podmiot uprawniony do zwrotu. Nie oznacza to jednak, że podatnik może odmówić dostarczenia wnioskowanych przez organ podatkowy informacji i dokumentów, na podstawie których możliwe byłoby przeprowadzenie weryfikacji czy w danych okolicznościach doszło do bezpodstawnego wzbogacenia. Działania organu podatkowego powinny być przy tym odczytane również w kontekście aspektów ekonomicznych oceny, czy zwrot nadpłaty może doprowadzić do nienależnego z punktu widzenia ekonomicznego przysporzenia po stronie podmiotu wnioskującego o stwierdzenie nadpłaty.

W związku z tym weryfikacja, czy i w jakim zakresie doszło do bezpodstawnego wzbogacenia, które powstałoby po stronie podatnika w związku ze zwrotem nadpłaty podatku, mogą zostać ustalone w oparciu o analizę ekonomiczną uwzględniającą stosowne okoliczności. Organ

[261] Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 24 marca 1988 r. w sprawie 104/86 Komisja przeciwko Włochom, Rec. s. 1799, pkt 6, wyrok TSUE z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C‑343/96 Dilexport, Rec. s. I‑579, pkt 47, a także wyrok TSUE z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C‑441/98 i C‑442/98 Michaïlidis, Rec. s. I‑7145, pkt 31

podatkowy badając aspekty ekonomiczne związane z zapłaconym podatkiem powinien uwzględnić przy tym orzecznictwo TSUE, w tym takie elementy jak: zakaz przyjmowania domniemania przerzucalności ciężaru opodatkowania na konsumenta i obarczanie podatnika obowiązkiem wykazania, że podatek nie został przerzucony na podmioty trzecie, zakaz przyjmowania domniemania, że podwyższenie ceny o kwotę podatku automatycznie oznacza przerzucenie ciężaru tego podatku.

W tym celu organ podatkowy może uwzględniać w szczególności następujące okoliczności:

- zmienność cen oferowanych przez wnioskodawcę dóbr lub usług, które są objęte wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, oraz ich relację do rynkowego poziomu cen w danym segmencie rynku.
- elastyczność cenową popytu na dobra lub usługi, na które został nałożony podatek;
- rodzaj rynku, na jakim funkcjonuje podmiot wnioskujący o stwierdzenie nadpłaty;
- porównanie marży osiąganej lub oczekiwanej przez podmiot występujący z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty z wysokością marży osiąganej przez inne podmioty w danym segmencie rynku;
- długość okresu, w jakim podmiot wnioskujący o stwierdzenie nadpłaty nadpłacał podatek lub uiszczał podatek w nienależnej wysokości.

Analizując, czy w wyniku nadpłaty podatku lub zapłacenia kwoty nienależnie jako podatek doszło do przerzucenia ekonomicznego ciężaru opodatkowania, organ podatkowy powinien uwzględnić także skutki ekonomiczne po stronie wnioskodawcy wpływające na ocenę, czy w danych okolicznościach bezpodstawne wzbogacenie mogłoby wystąpić np.:

- spadek popytu na dobra lub usługi, w stosunku do których został nadpłacony podatek lub została zapłacona kwota nienależna jako podatek,
- spadek wygenerowanego zysku lub marży, które były wynikiem nadpłaconego podatku lub zapłacenia kwoty nienależnie jako podatek[262].

W tym przypadku jednak organ powinien mieć możliwość weryfikacji podnoszonych przez wnioskodawcę przesłanek np. w oparciu o dostarczone informacje lub dokumenty wskazujące na rzeczywistą wartość poniesionego w związku z nadpłatą podatku uszczerbku ekonomicznego. Nie będzie skutecznym podniesienie przez podatnika zarzutu poniesienia

[262] Wskazane rozumienie weryfikacji przesłanki bezpodstawenego wzbogadcenia jest zgodne z orzecznictwem wspólnotowym np. wyrok TSUE z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawach połączonych od C‑192/95 do C‑218/95 Comateb i in., Rec.., pkt 29 i 30, oraz wyrok TSUE z dnia 21 września 2000 r. w sprawach połączonych C‑441/98 i C‑442/98 Michaïlidis, Rec. s. I‑7145, pkt 34 i 35.

ogólnego i niemożliwego do skwantyfikowania uszczerbku ekonomicznego w wyniku nadpłacenia podatku lub zapłacenia kwoty nienależnie jako podatek.

Mając na uwadze weryfikację przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia, przy ocenie, czy ciężar ekonomiczny podatków bezpośrednich został przerzucony, nie należy przyjmować, że każdy przedsiębiorca, który wypracował zysk operacyjny, a podatek na potrzeby podatku został zaliczony do kosztów uzyskania przychodu, przeniósł ciężar ekonomiczny tego rodzaju podatków na nabywcę jego towarów czy usług.

Co do zasady jednak, jeśli przeniesienie ekonomicznego ciężaru opodatkowania wynika z postanowień umownych (np. doszło do ubruttowienia należności i płatnik będący nabywcą usługi poniósł ciężar podatku), należy przyjąć, że doszło do przerzucenia ciężaru ekonomicznego opodatkowania i w wyniku zwrotu nadpłaty doszłoby do bezpodstawnego wzbogacenia.

Zawarte w przepisie **art. 185 § 2** pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211).

Ustalając znaczenie pojęcia „bezpodstawnego wzbogacenia", nie należy utożsamiać go z instytucją prawną uregulowaną w art. 405 in. ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny. Prawo cywilne i podatkowe należą do dwóch różnych gałęzi prawa, co oznacza, że to samo zdarzenie faktyczne mogą odmiennie oceniać i przypisywać mu odmienne skutki prawne. Oznacza to, że ocena sytuacji, czy w wyniku zwrotu kwot wskazanych w **art. 185 § 1** nastąpi bezpodstawne wzbogacenie, powinno być rozpatrywane na gruncie ustaw podatkowych, zgodnie z zasadami ogólnymi prawa podatkowego, prawami i obowiązkami zobowiązanego wynikającymi z Ordynacji podatkowej a także orzecznictwem TK oraz TSUE wydanym na gruncie przepisów prawa podatkowego.

Przepis **art. 185 § 2** ma „zapobiegać" możliwości powstania bezpodstawnego wzbogacenia. Z tego powodu w przepisie tym użyto czasu przyszłego – w wyniku zwrotu „nastąpi" bezpodstawne wzbogacenie. Rozwiązanie to powinno jednocześnie jasno określać moment istotny dla badania okoliczności mogących świadczyć o bezpodstawnym wzbogaceniu. Zaistnienie bezpodstawnego wzbogacenia u podmiotu ubiegającego się o nadpłatę może być bowiem okolicznością zmienną w czasie. Na przykład w sytuacji zaliczenia czy zwrotu nadpłaty w ustawowym terminie może nie nastąpić bezpodstawne wzbogacenie, ale może ono

mieć miejsce w przypadku dokonywania takiego zwrotu po dłuższym czasie, zależnym przede wszystkim od organu kwestionującego zwrot i dowodzącego bezpodstawne wzbogacenie. Jako zasadne należy przyjąć, że organ prowadzący postępowanie powinien zbadać wszelkie dotyczące możliwości powstania bezpodstawnego wzbogacenia, uwzględniając stan faktyczny istniejący do dnia wydawania decyzji w sprawie nadpłaty. Gdy decyzja w sprawie nadpłaty nie będzie wydawana, organ prowadzący postępowanie powinien zbadać wszelkie okoliczności dotyczące możliwości powstania bezpodstawnego wzbogacenia, uwzględniając stan faktyczny istniejący do dnia dokonania zwrotu lub zaliczenia nadpłaty . W celu ograniczenia możliwości przedłużania terminu do wydawania ww. decyzji przez organ podatkowy powinno zostać wprowadzone ograniczenie w art. 185. Z tego też względu zostały wprowadzone regulacje zawarte w § 3 i 4. Jeżeli zatem organ podatkowy wyda decyzję w sprawie nadpłaty po upływie 2 miesięcy od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub złożeniu deklaracji, o której mowa w art. 186 § 2, powinien on uwzględnić stan faktyczny na dzień upływu tego okresu. W ten sposób będziemy mieli do czynienia z „zamrożeniem" stanu faktycznego, w którym może zostać przeprowadzona weryfikacja pod kątem bezpodstawnego wzbogacenia. Uzasadniając wprowadzenie 2 miesięcznego okresu, należy zwrócić uwagę na art. 220 pkt 3, z którego wynika, że organ podatkowy powinien w ciągu 2 miesięcy zakończyć postępowanie w sprawie nadpłaty wszczęte wnioskiem podatnika w sprawie nadpłaty, pod rygorem zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem. Okres taki jest zatem, co do zasady, wystarczający do wydania ww. decyzji także w zakresie weryfikacji przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia.

W przypadku gdy nadpłata nie będzie stwierdzana w drodze decyzji organ podatkowy, badając przesłankę bezpodstawności wzbogacenia, powinien weryfikację w tym zakresie ograniczyć do dnia wynikającego z przepisów prawa podatkowego dokonania zwrotu. Terminy zwrotu nadpłaty zostały określone zostały określone w art. 214-218. Mamy więc w tym przypadku regulację, która zapewnia „zamrożenie" stanu faktycznego analogicznym jak wskazano powyżej. W przypadku gdy będzie zasadne zaliczenia nadpłaty, a w sprawie nie będzie wydawana decyzja w sprawie nadpłaty, dniem, na który będzie następowało ustalenie bezpodstawnego wzbogacenia będzie dzień wydania postanowienia o zaliczenia nadpłaty, a jeżeli organ podatkowy wyda to postanowienie po upływie 7 dni od zaistnienia okoliczności uzasadniającej wydanie tego postanowienia, organ podatkowy uwzględni stan faktyczny na dzień upływu tego okresu. Termin ten jest wystarczający do wydania postanowienia w tej sprawie. Wydanie tego rozstrzygnięcia nie wymaga bowiem np. postępowania dowodowego. Termin taki występuje również w innych regulacjach NOP wyznaczając czas na podjęcia

określonych czynności odnoszących się zarówno do podatnika jak i organu podatkowego (np. art. 327 § 3, 352 § 3, 367 § 1).

Przyjęcie takiego rozwiązania w art. 185 § 3 i 4 jest bardziej zasadne niż np. ustalenie bezpodstawnego wzbogacenia na dzień, w którym powstała nadpłata (zob. art. 186). Często dopiero po tym dniu może dojść do zdarzeń, które mogą prowadzić np. do przerzucenia ciężaru ekonomicznego podatku w VAT lub podatku akcyzowym. Ewentualne zaistnienie okoliczności prowadzących do powstania bezpodstawnego wzbogacenia po wydaniu decyzji, o której mowa wyżej nie będzie skutkowało możliwością odebrania podatnikowi prawa do nadpłaty. Wyjątkiem będzie jednak np. sytuacja, w której nastąpi weryfikacja decyzji ostatecznej w ramach tzw. nadzwyczajnych trybów weryfikacji decyzji ostatecznej, gdy m.in. nadpłata zostanie zwrócona w oparciu o fałszywe dowody. Przedstawione wyżej rozwiązanie zapewnia organowi podatkowemu możliwości zbadania okoliczności, które miały miejsce po powstaniu nadpłaty, a nawet po złożeniu wniosku w sprawie nadpłaty. Nie narusza to jednocześnie praw podatnika, gdyż ciężar dowodzenia w zakresie wszelkich okoliczności dotyczących bezpodstawnego wzbogacenia w kontekście nadpłaty jest po stronie organu podatkowego.

Podatnikowi rozwiązanie to daje bowiem stabilizację jego sytuacji wynikającej z wydanego rozstrzygnięcia dotyczącego nadpłaty albo zwróconej lub zaliczonej nadpłaty bez wydawanie tej decyzji.

2. Przepis **art. 186** jest odpowiednikiem art. 73 o.p. Projektowany przepis został jednak uproszczony w związku z eliminacją kazuistyki zawartej w art. 73 o.p. Było to możliwe na skutek przyjęcia nowej definicji nadpłaty zawartej w art. 185. Przepisy **art. 186 § 1- 2** nie mogą być odczytane w oderwaniu od definicji nadpłaty zawartej w art. 185. Rodzi to określone konsekwencje. Jedną z nich jest to, iż powstanie nadpłaty następuje w dniu zapłaty podatku, o którym mowa w § 1 lub złożenia deklaracji, o której mowa w § 2, ale jedynie w przypadku spełnienia warunków, o których mowa w art. 186 § 1, tj. gdy zapłacono podatek w wysokości wyższej od należnej lub gdy wpłacona kwota jest w ogóle nienależna, ale została wpłacona w przeświadczeniu istnienia obowiązku zapłaty podatku.

Przepis **art. 186 § 1** zawiera ogólną zasadę, zgodnie z którą nadpłata powstaje w dniu zapłaty podatku. Ma on zastosowanie w każdym przypadku, z wyjątkiem sytuacji określonych w art. 186 § 2. Przepis ten ma zatem zastosowanie m.in. w sytuacji, gdy nadpłata jest wykazywana we wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 189), bez korekty deklaracji, ale także gdy organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji, w trybie art. 185, gdy podatnik np. zapłacił podatek w wysokości wyższej niż wykazana w deklaracji lub decyzji.

Przepis **art. 186 § 2** zawiera wyjątek od zasady wyrażonej w art. 186 § 1. Ma on zastosowanie

w przypadku, gdy wysokość nadpłaty jest określana przez zobowiązanego w deklaracjach. Dotyczy to sytuacji, gdy z ustawy podatkowej wynika obowiązek zapłaty zaliczek na podatek. W konsekwencji nadpłata powstaje w dniu złożenia: zeznania rocznego (deklaracji) dla podatników podatku dochodowego; deklaracji rocznej dla podatników specjalnego podatku węglowodorowego; deklaracji dla podatku akcyzowego dla podatników podatku akcyzowego; deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy dla jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych.

Przepis **art. 186 § 2** nie dotyczy natomiast innych przypadków niż w nim wskazane, w których istnieje obowiązek złożenia deklaracji podatkowej, np. podatku od towarów i usług, podatku od środków transportowych, podatku od nieruchomości. Oznacza to, że w takich podatkach nadpłata powstaje w dniu zapłaty podatku, nie zaś w dniu złożenia deklaracji podatkowej, nawet jeśli przepisy zobowiązują do jej złożenia.

Przepis **art. 191 § 2** ma również bezpośrednie zastosowanie w przypadku wykazania nadpłaty lub jej zwiększenia dopiero w korekcie deklaracji, o których mowa w tych przypisach. Przykładowo, jeżeli podatnik złożył zeznanie, np. w PIT w dniu 20 kwietnia 2017 r. i zapłacił 30 kwietnia 2017 r. podatek w wysokości 10 tys. zł (oprócz tego wcześniej na podstawie zaliczek w trakcie 2016 r. zapłacił 5 tys. zł), a następnie 20 czerwca 2017 r. skorygował deklarację, z której wynikała nadpłata, np. w kwocie 15 tys. zł, należy uznać, że nadpłata ta powstała w kwocie 5 tys. zł w dniu złożenia deklaracji (20 kwietnia) i dodatkowo w kwocie 10 tys. zł w dniu zapłaty podatku (30 kwietnia), nie zaś korekty deklaracji (20 czerwca). Nadpłata w kwocie 5 tys. zł jest bowiem konsekwencją nadwyżki wpłaconych w trakcie roku podatkowego zaliczek, a 10 tys. zł zostało nadpłaconych już po złożeniu deklaracji. W tym przypadku ma bowiem zastosowanie sformułowanie z art. 186 § 2, na podstawie którego nadpłata powstaje z dniem złożenia deklaracji, ale jedynie w zakresie podatku zapłaconego przed złożeniem deklaracji. Należy zwrócić uwagę, że nadpłata w przypadkach, o których mowa w art. 186 § 2, może powstać z dniem złożeniem deklaracji, ale także po tym terminie.

Rozwiązanie zawarte w **art. 186 § 2** ma decydujące znaczenie dla zasad zaliczania nadpłaty na rzecz zaległości podatkowych lub innych należności, które są określone w art. 205 i art. 206. Prowadzi ono do sprawiedliwego i wzajemnego zniesienia ciężarów organu podatkowego i zobowiązanego. Jeśli bowiem podatnik, o którym mowa wyżej, ma jednocześnie zaległość, np. w VAT, w kwocie 5 tys. zł, powstałą 25 marca 2017 r., to wykazana w korekcie nadpłata w PIT będzie zaliczona na tę zaległość z dniem 20 kwietnia (termin złożenia przez podatnika zeznania PIT, nie zaś dopiero z dniem skorygowania deklaracji PIT). Trudno jest uzasadnić rozwiązanie, w którym organ podatkowy dysponowałby nadpłatą w PIT i jednocześnie naliczałby odsetki od

zaległości w VAT, aż do dnia złożenia korekty deklaracji lub złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Zaliczenie, o którym mowa wyżej, może oczywiście nastąpić, jeśli na dzień korekty deklaracji w PIT, czyli dzień ujawnienia nadpłaty, zaległość w VAT nie została zapłacona przez podatnika lub od niego wyegzekwowana. W przeciwnym przypadku nie można byłoby dokonać zaliczenia, gdyż zgodnie z art. 205 w zw. z art. 206 zaliczenie nadpłaty na poczet należności, o których mowa w art. 205 § 1, następuje z dniem powstania nadpłaty.

Przepis **art. 186 § 2** reguluje również przypadek, w którym nie złożono zeznania lub deklaracji, o których mowa w § 1. W takiej sytuacji nadpłata powstaje w dniu upływu terminu do jej złożenia w zakresie podatku zapłaconego przed terminem złożenia deklaracji. Celem tej regulacji jest wyeliminowanie wątpliwości, kiedy powstaje nadpłata np. w przypadku PIT, gdy podatek został zapłacony w wysokości wyższej od należnej, ale nie zostanie złożone zeznanie roczne w terminie wynikającym z przepisów prawa podatkowego. W takim przypadku należy przyjąć, że nadpłata powstała z końcem kwietnia roku następującego po roku podatkowym, gdyż w tym dniu upływa termin do złożenia tego zeznania.

3. Przepis **art. 187** stanowi, że przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio do odsetek za zwłokę, a także przypadków, o których mowa w art. 148 § 1 pkt 2-6. Przepis ten rozszerza definicję nadpłaty, o której mowa w art. 190, z którą będziemy mieli do czynienia, gdy podatnik zapłacił nienależnie nie tylko podatek, ale także odsetki za zwłokę. Analizowana regulacja obejmuje także odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek. Ponadto nadpłata może powstać nie tylko na skutek zapłaty podatku, ale także w przypadkach, o których mowa w art. 148 § 1 pkt 2-6, tj. gdy będzie miało miejsce: pobranie podatku przez płatnika lub inkasenta, zaliczenie nadpłaty lub zaliczenie zwrotu podatku, potrącenie, przeniesienie własności rzeczy lub praw majątkowych, przejęcie własności nieruchomości w postępowaniu egzekucyjnym czy orzeczenia przepadku przedmiotów, ściągnięcia ich równowartości pieniężnej lub obowiązku uiszczenia ich równowartości pieniężnej na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 r. - Kodeks karny skarbowy. Przepis ten obejmuje zatem m.in. sytuacje wymienione obecnie w art. 72 § 2 o.p., tj. gdy część wpłaty została zaliczona na poczet odsetek za zwłokę, jeżeli wpłata ta dotyczyła zaległości podatkowej.

Art. 187 jest także uzupełnieniem art. 186 § 1-2. Oznacza to, że nadpłata powstaje w określonym, zgodnie z art. 186 § 1-2, dniu także wówczas, gdy zaistniały okoliczności traktowane jako tzw. efektywny sposób wygaśnięcia zobowiązania podatkowego inny niż zapłata. Przedmiotowa regulacja stanowi również uzupełnienie art. 189 § 2 pkt 1. Nie powinno bowiem budzić wątpliwości, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty

powinno przysługiwać również podmiotom niebędącym zobowiązanymi, gdy doszło do zaistnienia okoliczności, o których mowa w art. 148 § 1 pkt 2-6, tj. gdy np. nastąpiła egzekucja należności traktowanej jako podatek. Art. 187 odnosi się także do art. 227. Oznacza to, że w decyzji, wydanej w okolicznościach przedstawionych w tym przepisie, na podstawie art. 191 § 2, art. 192 lub art. 196 § 1, nie można określić wysokości zobowiązania w kwocie wyżej niż ta, która została np. pobrana przez płatnika, czy przejęta przez państwo w wyniku zaliczenia nadpłaty na poczet zaległości podatkowej. Przepis art. 187 będzie także miał zastosowanie w przypadku, o którym mowa w art. 230, tj. gdy podatek został np. wyegzekwowany w wysokości wyższej niż wynikająca z ostatecznej decyzji lub prawidłowej deklaracji podatkowej.

Oddział 2. Podmioty uprawnione do nadpłaty

1. Z **art. 188** wynika, iż wysokość nadpłaty określa zobowiązany w deklaracji lub zeznaniu, o których mowa w art. 186 § 2 albo we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Regulacja ta wskazuje na dwie kategorie podmiotów uprawnionych do dochodzenia nadpłaty. Przepis art. 188 stanowi odpowiednik art. 73 § 2 o.p., w którym wskazano przypadki, gdy nadpłata jest wykazywana w deklaracji składanej przez podatników lub inne podmioty będące zobowiązanymi. W przepisie **art. 188** zrezygnowano z wyliczenia tych przypadków, aczkolwiek w związku z odesłaniem do art. 186 § 2 nadpłata i jej wysokość może być wykazana w: zeznaniu rocznym w podatkach dochodowych, deklaracji rocznej w specjalnym podatku węglowodorowym, deklaracji w podatku akcyzowym, deklaracji o wpłatach z zysku za rok obrotowy dotyczącej jednoosobowych spółek Skarbu Państwa i przedsiębiorstw państwowych. W **art. 188** zrezygnowano także z określenia momentu, w którym powstaje nadpłata, gdyż kwestia ta jest uregulowana całościowo w art. 186, także w odniesieniu do innych przypadków, w których powstaje nadpłata.

2. Przepis **art. 189** dotyczy drugiej kategorii podmiotów uprawnionych do dochodzenia nadpłaty poprzez wniosek o stwierdzenie nadpłaty, w której określają wysokość nadpłaty. W niektórych podatkach mogą mieć zastosowanie oba tryby. Podatnik np. PIT będzie wykazywał nadpłatę w rocznym zeznaniu, działając na podstawie art. 188. Ten sam podatnik, korygując to zeznanie, będzie mógł domagać się jej stwierdzenia na podstawie art. 189 w zw. z art. 188.

Przepis **art. 189 § 1** wprowadza zasadę, iż uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zobowiązanemu, u którego ona powstała. W tym wniosku powinna być nie tylko wyrażona przez zobowiązanego wola dochodzenia nadpłaty, ale także określona przez ten podmiot jej wysokość. Zgodnie z art. 13 pkt 23 zobowiązanym jest: podatnik, płatnik,

inkasent, osoba trzecia i następca prawny. Na podstawie tego przepisu uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zatem m.in. następcy prawnemu w zakresie w jakim nadpłata powstała u niego, ale także u jego poprzednika. Z drugiej strony oznacza to, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie przysługuje podmiotom innym niż wyżej wskazane, np. konsumentom, którzy ponieśli ciężar ekonomiczny VAT, podatku akcyzowego, czy innego świadczenia. Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty na podstawie art. 189 § 1 nie przysługuje również w przypadku, gdy podatek został zapłacony nienależnie w związku z wadliwą decyzją. W takiej bowiem sytuacji podatnik powinien w pierwszej kolejności domagać się zmiany, uchylenia lub stwierdzenia nieważności takiej decyzji. Po dokonaniu takiej modyfikacji nadpłata powinna zostać stwierdzona z urzędu przez organ podatkowy i zwrócona na podstawie art. 189 projektowanej ustawy.

Przepis **art. 189 § 1** wprowadza także kryterium umożliwiające rozgraniczenie prawa do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez różne podmioty, tak aby nie mogły one jednocześnie, w tej samej sytuacji, rościć sobie prawa do złożenia takiego wniosku. Jest nim powstanie nadpłaty u podmiotu uprawnionego. Element ten jest konieczny, gdyż przedmiotowe uprawnienie nie powinno prowadzić do sytuacji, w których więcej niż jeden podmiot będzie uprawniony do dochodzenia tej samej nadpłaty. W kontekście art. 185 § 2 oznacza to, że wniosek o stwierdzenie nadpłaty przysługuje wyłącznie podmiotowi, który poniósł ciężar ekonomiczny podatku i w wyniku zwrotu nadpłaty nie mogłoby nastąpić jego bezpodstawne wzbogacenie. Oznacza to np. że jeśli płatnik pobierze od podatnika zaliczkę na podatek, zawyżając jej wysokość, prawo do złożenia wniosku przysługuje podatnikowi, nie zaś płatnikowi. Jeśli natomiast płatnik przekaże organowi podatkowemu więcej podatku niż pobrał od podatnika, prawo do złożenia wniosku przysługuje płatnikowi.

Od zasady wynikającej z art. 185 § 1 wprowadzono wyjątki. Zgodnie m.in. z art. **189 § 2 pkt 1** uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje podmiotom, które zapłaciły kwotę nienależnie jako podatek. Prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty powinno przysługiwać bowiem podmiotom, które obiektywnie nie były zobowiązanymi, ale wpłacając daną należność, uiszczały ją jako zobowiązani lub od których dana należność została pobrana w okolicznościach, które świadczą, że byli oni traktowani jak zobowiązani (np. przez organy podatkowe lub płatnika) lub za nich sami się uważali. Jeśli więc dany podmiot, który wpłacił np. 5 tys. zł podatku dochodowego, stwierdzi następnie, że nie ciążył na nim obowiązek podatkowy, będzie miał prawo złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Podkreślić jednocześnie należy, że uprawnienie, o którym mowa w art. 189 § 2 pkt 1 nie może przysługiwać nabywcom towarów i usług, od których pobrano podatki pośrednie (podatek od

towarów i usług lub podatek akcyzowy). Podmioty te nie będą uprawnione do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w podatku od towarów i usług lub podatku akcyzowym nawet, gdy zapłaciły one zbywcy „cenę" towaru, w którą mógł zostać wliczony „podatek", który okazał się nienależny. Wskazać przy tym należy, że przepisy podatkowe w tym dotyczące nadpłaty powinny bowiem odnosić się do podatnika, nie zaś konsumenta, którego roszczenie wykracza poza ramy klasycznej relacji podatkowoprawnej. Brak możliwości odzyskania na gruncie projektowanego aktu nadpłaty przez konsumentów w podatku akcyzowym czy VAT nie umożliwia im domagania się nienależnie poniesionej kwoty. Konsument, który nie jest podatnikiem, powinien mieć uprawnienie na gruncie prawa cywilnego, domagania się od państwa zwrotu nienależnie zapłaconego podatku, jeśli poniósł on ciężar ekonomiczny nienależnie zapłaconego podatku.

Przepis **art. 189 § 2** zawiera także inne wyjątki od zasady określonej w § 1. Dotyczy to podmiotów, które powinny móc domagać się stwierdzenia nadpłaty powstałej po ustaniu bytu prawnego zobowiązanego, mimo że nie są one jego następcami prawnymi. Regulacja ta odnosi się do podmiotów, które były wspólnikami spółki cywilnej w momencie rozwiązania spółki w zakresie zobowiązań spółki, a także spółek, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych, w momencie utraty przez grupę statusu podatnika, w zakresie zobowiązań tej grupy. Oznacza to m.in., że rozwiązanie przewidziane w dotychczasowym art. 133 § 2b o.p. zgodnie z którym stroną w postępowaniu podatkowym w sprawie stwierdzenia nadpłaty w zakresie zobowiązań byłej spółki cywilnej może być osoba, która była wspólnikiem spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki, znajduje się obecnie w art. 189 § 2 pkt 2.

Przepis **art. 189 § 3** stanowi, iż uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w zakresie dotyczącym tego postępowania lub kontroli. Rozwiązanie to jest odpowiednikiem art. 79 § 1 o.p. W konsekwencji uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w zakresie np. ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego, ale także dochodu, przychodu, zysku, straty, zwrotu podatku czy nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych w rozumieniu ustawy o podatku od towarów i usług, których dotyczy postępowanie lub kontrola.

Przepis **art. 189 § 4** jest przepisem kompetencyjnym, który daje ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych upoważnienie do określenia w drodze rozporządzenia wzoru

wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zawierający dane umożliwiające stwierdzenie i zwrot nadpłaty, w szczególności oznaczenie podmiotu uprawnionego do nadpłaty, wskazanie podatku jakiego dotyczy nadpłata, kwoty nadpłaty, przyczyny jej powstania oraz sposób jej zwrotu mając na względzie ułatwienie składania wniosków i usprawnienie ich rozpatrywania. Wzór taki powinien zatem spełniać wymogi określone w art. 366.

3. Przepis **art. 190** określa elementy dodatkowe, które powinny towarzyszyć wnioskowi o stwierdzenie nadpłaty. Zgodnie z przepisem **art. 190 § 1,** jeżeli z przepisów prawa podatkowego wynika obowiązek złożenia deklaracji, to podmioty, o których mowa w art. 189 § 1 i § 2 pkt 2 i 3, wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty składają skorygowaną deklarację, chyba że uprzednio złożona deklaracja jest prawidłowa. Oznacza to, że wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty powinna być złożona korekta deklaracji. Brak w tym zakresie należy traktować jako wadę formalną wniosku. Zgodnie bowiem z art. 367 § 2 pkt 1, w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jako brak formalny wniosku należy traktować brak korekty deklaracji. Złożenie samej skorygowanej deklaracji bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty reguluje natomiast art. 139 § 1 pkt 3 projektu. Wymóg złożenia korekty deklaracji nie będzie ciążył w przypadku, np. gdy podatnik złoży deklarację z wykazaną prawidłową kwotą podatku, ale jednak uiści kwotę wyższą od zadeklarowanej.

Wnioskowi o stwierdzenie nadpłaty powinna towarzyszyć prawidłowa korekta deklaracji. W praktyce często się jednak zdarza, iż podatnik składając taki wniosek załącza korektę deklaracji, nie spełniającą wymogów określonych przepisami prawa np. w uchwale organu stanowiącego jednostki samorządu terytorialnego. Może się bowiem zdarzyć się, że np. podatnik nie złoży wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty załączników do tych deklaracji, stanowiących integralną, obowiązkową, część druku deklaracji. Organ podatkowy w takim przypadku przed rozpatrzeniem wniosku musi więc wezwać podatnika o uzupełnienie złożonej korekty, co znacznie skraca okres do rozpatrzenia wniosku (art. 221 § 2). Do czasu dostarczenia prawidłowo złożonej korekty deklaracji organ podatkowy nie może również prowadzić postępowania dowodowego. W takim jednak przypadku zastosowanie znajduje art**.** 223 pkt 2 projektu. Zgodnie z tym przepisem oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje w przypadku, o którym mowa w art. 220 pkt 2, jeżeli do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu podatkowego, a także, gdy opóźnienie wynika z dokonania określonych czynności dla których przepisy prawa podatkowego określają terminy. W konsekwencji w przypadku zaistnienia opisanych wyżej sytuacji (złożenia wadliwej deklaracji wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty) organ

podatkowy nie będzie ponosił negatywnych skutków w przypadku nie zwrócenia nadpłaty w terminach do zwrotu nadpłaty określonych w art. 221.

Przepis **art. 190 § 2** zobowiązuje wspólników rozwiązanej spółki cywilnej, do złożenia umowy spółki aktualnej na dzień jej rozwiązania. Brak załączenia tego dokumentu, podobnie jak korekty deklaracji, należy traktować jako brak formalny wniosku (art. 367 § 2 pkt 2).

Oddział 3. Stwierdzenie nadpłaty

1. Przepisy zawarte w tym oddziale regulują kilka podstawowych kwestii proceduralnych dotyczących stwierdzenia nadpłaty: regułę bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty (**art. 191**), zwrot na podstawie decyzji stwierdzającej nadpłatę (**art. 191**), odmowę zwrotu na podstawie decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty (**art. 191**), tzw. decyzję cząstkową dotyczącą nadpłaty (**art. 192**), pełną decyzję wymiarową, której elementem jest rozpatrzenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty (**art. 195**), a także szczególne elementy decyzji (**art. 192, art. 186**), ale i uzasadnienia decyzji w sprawie nadpłaty (**art. 194**). Określając relacje między tymi przepisami, należy wskazać na następujący mechanizm. Po pierwsze, organ podatkowy powinien analizować, czy są spełnione przesłanki do zaliczenia lub zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji, na podstawie art. 191. Po drugie, w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i braku możliwości bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty przez organ podatkowy organ ten powinien wydać decyzję w sprawie nadpłaty art. 191, tj. decyzję stwierdzającą nadpłatę lub o odmowie stwierdzenia nadpłaty, która może być też decyzją cząstkową (art. 192). Organ wyda tzw. decyzję cząstkową w sprawie nadpłaty (art. 192), jeśli wniosek jest nieprawidłowy w zakresie wymiaru, którego dotyczy nadpłata. Organ może także wydać pełną decyzję wymiarową, której elementem jest rozstrzygnięcie w sprawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 195). Ta ostatnia decyzja (pełna) może być niezbędna, gdy w trakcie wstępnej analizy wniosku organ podatkowy uzna np., że skorygowana deklaracja nie uwzględnia elementów dotyczących przedmiotu opodatkowania. Będzie tak np. jeśli podatnik domaga się nadpłaty w zakresie podatku od dochodu z pracy, a organ stwierdzi zaległość podatkową w zakresie dochodów z działalności gospodarczej. Możliwość zastosowania art. 191, 192 lub art. 195 zależy więc od okoliczności sprawy, ale także od wyboru organu podatkowego. Nie można uznać za błąd działania organu podatkowego, który podejmuje czynności i wydaje decyzję na podstawie art. 195, nawet jeśli istnieje możliwość wykorzystania regulacji zawartej w innych przepisach.

2. Przepis **art. 191 § 1** stanowi, że organ podatkowy z urzędu lub na wniosek dokonuje zaliczenia lub zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji, z zastrzeżeniem § 2. W **§ 2** podkreśla

się natomiast, że jeżeli nadpłata została określona nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości w deklaracji, o której mowa w art. 196 § 2, lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty, o którym mowa w art. 189**,** organ wydaje decyzję w sprawie nadpłaty. W przepisach tych wprowadzono regułę bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty. Przepis ten dotyczy sytuacji, w której nadpłatę określa zobowiązany, zarówno w deklaracji na podstawie art. 186 § 2, jak i wniosku o stwierdzenie nadpłaty, o którym mowa w art. 189. Przepis ten zobowiązuje organ podatkowy do bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty także w każdym innym przypadku, gdy stwierdzi jej istnienie z urzędu np. po zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji, ale również gdy to nastąpi w ramach czynności sprawdzających czy kontroli podatkowej. Organ podatkowy nie będzie więc wydawał decyzji w sprawie nadpłaty, w przypadku gdy sam stwierdzi jej istnienie, a nie będzie np. złożonego wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Sytuacja taka będzie miała miejsce np. w przypadku wykazania podatku do zapłaty w deklaracji w wysokości 1000 zł a wpłacenia przez pomyłkę kwoty 1100 zł. W takim przypadku organ powinien na podstawie art. 184 § 1 z urzędu dokonać zaliczenia lub zwrócić nadpłatę bez wydawania decyzji. Przyjęte rozwiązanie stanowi realizację postulatu zaliczenia lub zwrotu nadpłaty w możliwie uproszczonej procedurze, m.in. poprzez rezygnację z konieczności wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania, czy wyznaczeniu 7-dniowego termin do zapoznania się z zebranym materiałem dowodowym. Zgodnie bowiem z art. 358 § 1 pkt 2 lit. i) organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Przepis **art. 191 § 2** zawiera podstawę do wydania decyzji w sprawie nadpłaty (decyzji stwierdzającej nadpłatę lub o odmowie stwierdzenia nadpłaty), gdy nie będzie podstaw do bezdecyzyjnego zaliczenia lub zwrotu nadpłaty. W tych przypadkach decyzja taka również jest wydawana w uproszczonej procedurze. Decyzja taka powinna być wydana w przypadku wniosku o stwierdzenia nadpłaty, jeśli nadpłata została określona nienależnie lub w nieprawidłowej wysokości we wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Organ podatkowy powinien wydawać decyzję dotyczącą nadpłaty na podstawie art. 191 m.in. w przypadku wykazania wysokości nadpłaty w deklaracji, jeśli kwota ta została określona w tym dokumencie w nieprawidłowej wysokości lub nienależnie. Przepis ten będzie także podstawą do wydania decyzji o stwierdzeniu nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata będzie wykazana w nieprawidłowej wysokości we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który został złożony bez konieczności korekty deklaracji (np. podatek wykazany w deklaracji jest prawidłowy, ale podatnik wpłacił kwotę wyższą niż zadeklarował). Regulacja ta będzie również miała zastosowanie, gdy nadpłata będzie wykazana w nieprawidłowej wysokości we wniosku o stwierdzenie nadpłaty, który

został złożony wraz z korektą deklaracji, której organ podatkowy nie kwestionuje. Organ podatkowy powinien odmówić stwierdzenia nadpłaty zarówno w przypadku, gdy wniosek jest niezasadny w całości, jak i w części. W obydwu przypadkach podatnik powinien wprost uzyskać informację, że jego wniosek nie został uwzględniony w całości.

Przepis **art. 191 § 3** stanowi, iż jeżeli zaliczenia lub zwrotu nadpłaty stwierdzonej bez wydawania decyzji na podstawie § 1 dokonano nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, w zakresie nadpłaty będącej przedmiotem wniosku nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Przepis ten jest odpowiednikiem art. 75 § 5 o.p.

Przepis **art. 191 § 4** stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach dotyczących stwierdzenia nadpłaty, o których mowa w § 1, w zakresie podatków pobieranych przez płatników, uwzględniając w szczególności rodzaj podatku i przypadki poboru podatku przez płatnika. Przepis ten jest odpowiednikiem art. 75 § 7 o.p.

3. Przepis **art. 192 § 1** stanowi, że organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonuje również wymiaru w zakresie objętym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego, chyba że prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego wynika z uprzednio złożonej deklaracji. Regulacja ta określa relacje postępowania o stwierdzenie nadpłaty do postępowania wymiarowego, np. w którym następuje określenie wysokości zobowiązania podatkowego. Na jego podstawie organ podatkowy jest uprawniony do rozstrzygnięcia w sprawie nadpłaty i weryfikacji wysokości zobowiązania podatkowego w jednym postępowaniu wszczętym na wniosek strony. Mamy tu do czynienia z tzw. cząstkową decyzją lub cząstkowym wymiarem dokonanym w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Oznacza to, że w decyzji stwierdzającej nadpłatę organ dokonuje wymiaru w zakresie, w jakim nadpłata związana jest ze zmianą wysokości tego zobowiązania. Decyzje cząstkowe dotyczące nadpłaty i dotyczące części zobowiązania będą mogły funkcjonować z innymi decyzjami cząstkowymi, ale będą mogły być zastąpione pełną decyzją wymiarową, o której mowa w art. 195. W takim przypadku będzie następowało wygaśnięcie decyzji cząstkowych wydanych wcześniej, na skutek późniejszego wydania decyzji wymiarowej.

Z **art. 192 § 2** wynika, że przepis § 1 stosuje się odpowiednio, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości dochodu, przychodu, zysku lub straty. Rozpatrywaniu wniosku o stwierdzeniu nadpłaty towarzyszyć może bowiem nie tylko określenie wysokości zobowiązania podatkowego, ale np. określenie wysokości straty podatkowej. Podatnik we wniosku o

stwierdzenie nadpłaty może wykazać określoną kwotę nadpłaty np. 7 tys. Wnioskowi temu towarzyszyć może korekta deklaracji z wykazaniem określonej wysokości straty np. 10 tys. zł. Organ podatkowy, który zakwestionuje wysokość nadpłaty i straty, ale nie ich istnienie, będzie wydawał decyzję wymiarową o wysokości straty, nie zaś decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego, a także decyzję stwierdzającą nadpłatę. Przepis art. 192 § 1 i 2 stanowią zmodyfikowane brzmienie art. 75 § 4a o.p.

Z **art. 192 § 3** wynika, że przepis § 1 i 2 stosuje się odpowiednio w przypadku decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Regulacja ta umożliwia organowi podatkowemu dokonanie wymiaru w decyzji o odmowie stwierdzenia nadpłaty. Rozwiązanie to może mieć zastosowanie, w przypadku gdy z jednej strony podatnik wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty koryguje deklarację i np. zmniejsza podstawę opodatkowania, a z drugiej strony organ podatkowy stwierdza, że podstawa opodatkowania jest inna niż wykazana w deklaracji pierwotnej, ale jednak większa niż w korekcie deklaracji, a także że zapłata na ten podatek, którą podatnik chce odzyskać jako nadpłatę, w ogóle nie nastąpiła albo nastąpiła, ale została zaliczona na inny wcześniej wymagalny podatek.

4. Przepis **art. 194** stanowi, że decyzja stwierdzająca nadpłatę określa również, na dzień jej wydania, czy i za jaki okres przysługuje oprocentowanie nadpłaty. W konsekwencji w każdym przypadku, w którym organ podatkowy wyda decyzję stwierdzającą nadpłatę będzie zobowiązany do wskazania, czy z tą nadpłatą wiąże się oprocentowanie przysługujące na podstawie przepisów, o których mowa w art. 219-224. W momencie stwierdzenia nadpłaty istnieje możliwość ustalenia, czy powinna być ona przyznana wraz z oprocentowaniem. Z takim przypadkiem mamy do czynienia, gdy wynika ona z wadliwego stanowienia (orzeczenie TK lub TSUE) lub stosowania prawa. Oznacza to, że organ podatkowy w ramach postępowania dotyczącego nadpłaty powinien także zweryfikować spełnienie przesłanek uprawniających podatnika do zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem. Badanie przez organ podatkowy kwestii oprocentowania, w ramach postępowania dotyczącego nadpłaty, uzasadnić należy następującymi względami: zasadą proporcjonalnego zaliczenia i pewności, że się zwróciło całą nadpłatę, krótszym okresem oczekiwania na rozstrzygnięcie sprawy przez podatnika, a także niższymi kosztami postępowania, gdyż orzekanie o oprocentowaniu w odrębnym postępowaniu powoduje dodatkowe koszty zarówno dla organu podatkowego, jak i podatnika. Przedmiotem rozstrzygnięcia, o którym mowa w art. 194, nie może być wyliczenie kwoty przysługującego oprocentowania. W sprawie oprocentowania nie będzie konieczne wszczęcie odrębnego postępowania. Należy zwrócić uwagę, że jeżeli podatnik nie kwestionuje decyzji w części

dotyczącej nadpłaty, a składa odwołanie jedynie w odniesieniu do oprocentowania, w części niekwestionowanej decyzja powinna być wykonana.

5. Przepis **art. 195** nakłada na organ podatkowy obowiązek informacyjny, który powinien być zrealizowany w uzasadnieniu decyzji w sprawie nadpłaty. Konsekwencją odmowy stwierdzenia nadpłaty będzie najczęściej uznanie deklaracji korygującej za nieprawidłową, jeśli została z tym wnioskiem złożona. Nie jest to jednak element konieczny. Może bowiem zaistnieć sytuacja, gdy wniosek o stwierdzenie zawiera wady, np. zawyżono kwotę nadpłaty, ale jednocześnie korekta deklaracji jest prawidłowa. Nie zawsze więc decyzja o odmowie stwierdzenia nadpłaty powinna bezwzględnie oznaczać, że korekta deklaracji nie wywołuje skutku prawnego. Organ podatkowy wydający decyzję o odmowie stwierdzenia nadpłaty powinien zawsze w uzasadnieniu takiej decyzji wskazać jednak, że korekta deklaracji złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenia nadpłaty nie wywołuje skutku prawnego, jeżeli wynikająca z niej wysokość zobowiązania podatkowego nie jest prawidłowa.

W przypadku gdy prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego wynika z uprzednio złożonej deklaracji, organ podatkowy w decyzji w sprawie nadpłaty powinien poinformować w uzasadnieniu, że zobowiązanie to wynika z uprzednio złożonej deklaracji. W takim przypadku organ podatkowy nie powinien bowiem określać zobowiązania podatkowego. Mechanizm ten będzie miał zastosowanie wyłącznie w przypadku, gdy organ podatkowy uzna, że korekta deklaracji złożona przez podatnika jest wadliwa, ale gdy jednocześnie stwierdzi, że prawidłowa jest deklaracja złożona wcześniej. Przepis ten będzie miał zastosowanie, jeśli np. podatnik w zeznaniu rocznym PIT wykaże kwotę podatku 10 tys. zł, a następnie skoryguje tę deklarację i wystąpi o stwierdzenie nadpłaty, zaś organ podatkowy uzna, że wniosek jest niezasadny, a wysokość podatku wykazana w tzw. deklaracji pierwotnej jest prawidłowa. W takim przypadku w decyzji w sprawie nadpłaty organ nie będzie określał zobowiązania podatkowego. W uzasadnieniu takiej decyzji będzie musiał jedynie poinformować podatnika o tym, że zobowiązanie podatkowe wynika z uprzednio złożonej deklaracji.

Regulacja **art. 195** stanowi, w zakresie ostatniej jego części, odpowiednik art. 75 § 4b o.p., zgodnie z którym przepis § 4a nie ogranicza możliwości wydania decyzji w trybie art. 21 § 3 o.p., o czym informuje się adresata w decyzji stwierdzającej nadpłatę. W projektowanym art. 195 doprecyzowano, że obowiązek poinformowania o możliwości dokonania późniejszego, tzw. pełnego wymiaru, powinien nastąpić w każdej decyzji wydawanej przez organ podatkowy w sprawie nadpłaty, zarówno w tej, w której stwierdzono nadpłatę, jak i w decyzji odmawiającej jej stwierdzenia. Ponadto wskazano, że brak jest obowiązku przekazywania takiej informacji w przypadku, gdy decyzja w sprawie nadpłaty jest wydawana w

okolicznościach, o których mowa w art. 227, tj. gdy organ podatkowy nie będzie mógł wydać pełnej decyzji wymiarowej z uwagi na upływ okresu przedawnienia wymiaru.

Przepis art. 195 będzie miał odpowiednie zastosowanie w przypadku wykazania w deklaracji korygującej wysokości: dochodu, przychodu, zysku, lub straty. W konsekwencji organ podatkowy w uzasadnieniu decyzji w sprawie nadpłaty informuje np. o tym, że korekta deklaracji złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutku prawnego, jeżeli wynikająca z niej wysokość straty podatkowej nie jest prawidłowa. W przypadku wydania decyzji na skutek umorzenia postepowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty organ podatkowy w uzasadnieniu takiej decyzji będzie zobowiązany poinformować o tym, że deklaracja korygująca złożona wraz z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty nie wywołuje skutku prawnego, jeżeli wynikająca z niej wysokość zobowiązania podatkowego nie będzie prawidłowa.

6. Przepis **art. 196 § 1** stanowi, że w przypadku wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której może zostać wydana decyzja wymiarowa, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu. Postępowanie wszczęte na wniosek w sprawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega umorzeniu z mocy prawa. Przepis ten jest odpowiednikiem art. 79 § 1 zd. drugie o.p. Organ podatkowy powinien umorzyć postępowanie podatkowe wszczęte złożonym wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Nie powinno być ono prowadzone odrębnie, skoro organ podatkowy ma obowiązek rozpatrzyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty w postępowaniu wymiarowym wszczętym z urzędu. Wprowadzenie zapisu, że postępowanie to podlega umorzeniu z mocy prawa oznacza, że brak będzie konieczności wydania jakiegokolwiek odrębnego aktu administracyjnego dotyczącego umorzenia postępowania w sprawie nadpłaty. Będzie to znajdowało potwierdzenie w brzmieniu art. 196 § 1, z którego wynika, że w tym przypadku art. 446 § 1 nie ma zastosowania. Sytuacja taka nie będzie jednak ograniczała praw podatnika. Jego wniosek w sprawie nadpłaty będzie bowiem rozstrzygnięty w ramach wszczętego z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której będzie wydana decyzja wymiarowa. Będzie zatem wydana decyzja zawierająca odniesienie się do wniosku podatnika, którą podatnik będzie mógł kwestionować.

Przepis **art. 196 § 2** stanowi, że przepisy niniejszego rozdziału nie ograniczają możliwości późniejszego wydania w wyniku postępowania podatkowego decyzji wymiarowej w zakresie tego samego zobowiązania podatkowego oraz za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja w sprawie nadpłaty. Z przepisów **art. 196 § 3 i 4** wynika, że w decyzji wymiarowej, o której mowa w § 2, organ podatkowy uwzględnia treść decyzji w sprawie

nadpłaty, w tym dokonany w niej wymiar, a także, że z dniem, w którym ta decyzja wymiarowa stanie się ostateczna, decyzja w sprawie nadpłaty wygasa w zakresie objętym decyzją wymiarową, na co organ podatkowy wskazuje w uzasadnieniu decyzji wymiarowej. Regulacje te stanowią zmodyfikowany odpowiednik art. 259a o.p. Istotnym elementem nowo wprowadzonych regulacji jest obowiązek ciążący na organie podatkowym polegający na tym, że w decyzji wymiarowej stwierdza się okoliczność wygaśnięcia tzw. decyzji cząstkowej dotyczącej nadpłaty oraz to, że uwzględnia się wysokość wymiaru z niej wynikającego. Organ podatkowy jest bowiem związany tym wymiarem cząstkowym, chyba że wcześniej decyzja ta zostanie zmieniona, uchylona lub stwierdzona zostanie jej nieważność, np. w trybie tzw. nadzwyczajnych trybów weryfikacji decyzji.

Oddział 4. Zwrot nadpłaty w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia

Przepis **art. 197** obejmuje sytuacje określone w art. 185 § 2, w których zwrotu kwot nadpłaconego podatku lub kwot zapłaconych nienależnie jako podatek doprowadziłby do powstania sytuacji bezpodstawnego wzbogacenia podmiotu wnioskującego o stwierdzenie nadpłaty. W takim przypadku organ podatkowy w decyzji o stwierdzeniu nadpłaty określa kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek, których ciężar zapłaty nie został poniesiony przez zobowiązanego, o którym mowa w art. 188 lub art. 189 § 1, ani podmiot, o którym mowa w art. 189 § 2.

Aby uniknąć sytuacji, w której w wyniku decyzji wydanej na podstawie art. 197 nadpłacony podatek lub kwota zapłacona jako podatek w sensie ekonomicznym nie zostanie zwrócona podmiotom, które poniosły ekonomiczny jej ciężar, w oddziale 4 przewidziana została procedura ich zwrotu na rzecz tych podmiotów za pośrednictwem podmiotu, który je uiścił.

Przepisy oddziału 4 wprowadzają do przepisów ogólnego prawa podatkowego nową instytucję tj. – procedurę zwrotu kwot nadpłaconych jako podatek lub zapłaconych nienależnie jako podatek, które z uwagi na przerzucenie ciężaru ekonomicznego opodatkowania nie zostały uznane za nadpłatę, na rzecz podmiotów, które poniosły ich ciężar ekonomiczny. Rozwiązanie to prowadzi do wyeliminowania sytuacji, w której w wyniku odmowy stwierdzenia nadpłaty z uwagi na wystąpienie przesłanki bezpodstawnego wzbogacenia, nadpłacony podatek lub kwota zapłacona nienależnie jako podatek pozostaje nienależnym przysporzeniem Skarbu Państwa. W przypadku bowiem braku takiego uregulowania w Ordynacji podatkowej zapłata nienależnego podatku mogłaby być, przynajmniej w pewnych przypadkach, kwalifikowana jako zdarzenie prawne stanowiące źródło zobowiązania cywilnoprawnego z tytułu bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa kosztem jednostki. Natomiast brak pełnego

uregulowania tej kwestii w Ordynacji podatkowej wyłączałby dopuszczalność odwoływania się do instytucji bezpodstawnego wzbogacenia na gruncie przepisów prawa cywilnego[263].

Przyjęta procedura uwzględnia zwrot wskazanych kwot za pośrednictwem podmiotu który je formalnie uiścił.

Odmienne rozwiązanie opierające się na bezpośrednim zwrocie kwot nadpłaconych jako podatek lub kwot zapłaconych nienależnie jako podatek, w stosunku do których została wydana decyzja o odmowie stwierdzenia nadpłaty przez organ na rzecz podmiotów, które poniosły ekonomiczny ciężar opodatkowania jest niewłaściwe z punktu widzenia zakresu przedmiotowego i podmiotowego jaki reguluje Ordynacja podatkowa. Zgodnie bowiem z art. 1 Ordynacji podatkowej ustawa ta zawiera przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące stosunki prawnopodatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi. Podkreślić przy tym należy, że zgodnie z art. 13 pkt 23 tej ustawy, ilekroć w ustawie jest mowa o zobowiązanym – rozumie się przez to podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego. Ordynacja podatkowa nie może zatem regulować kwestii dotyczących relacji występujących między organem podatkowym a podmiotem, który nie spełnia warunków do uznania go za podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego. W kontekście powyższego, poza zakresem przepisów Ordynacji podatkowej powinna być kwestia, w której konsument dochodziłaby od Skarbu Państwa określonego świadczenia związanego z podatkiem, którego ciężar ten podmiot poniósł.

W przypadku, gdy podatnikowi nie zostanie zwrócona nadpłata podatku zgodnie z art. 185 § 2, podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty tego podatku, nie będzie mógł ubiegać się o zwrot nadpłaty zgodnie z art. 189 § 2 Ordynacji podatkowej (z uwagi na fakt, że nie jest stroną stosunku prawnopodatkowego, w związku, z którym nadpłata powstała). Bez wprowadzenia przedmiotowej procedury mógłby on dochodzić ich zwrotu w drodze procesu cywilnego prowadzonego przeciwko Skarbowi Państwa - zwrotu nienależnie zapłaconego przez siebie podatku. Tego rodzaju rozwiązanie skutkowałoby utrudnieniami wynikającymi z trybu dochodzenia roszczenia, związanymi z kosztami tego postępowania, jego czasochłonnością oraz wynikającą z art. 6 Kodeksu cywilnego zasadą, że ciężar dowodu spoczywa na tym, kto z określonego faktu wywodzi skutki prawne.

[263] Por. np. wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., sygn. akt I GPS 1/11; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 18 listopada 2015 r., sygn. akt I SA/Bd 860/15;

Z uwagi na powyższe konieczne było uregulowanie wprost w Ordynacji podatkowej odrębnego trybu określającego zasady zwrotu kwoty podatku podmiotom, które poniosły ekonomiczny ciężar jego zapłaty. Procedura zwrotu co do zasady jest dwuetapowa. W pierwszym etapie organ podatkowy dokonuje zwrotu kwoty zobowiązanemu na jego wniosek. W drugim etapie zobowiązany zwraca kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku. Zgodnie z **art. 197 § 2** i **art. 198** zwrot kwot zobowiązanemu możliwy jest w zakresie, w jakim organ podatkowy określił te kwoty w decyzji wydanej na podstawie art. 197. W uzasadnieniu decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty organ podatkowy będzie informował zobowiązanego o prawie do złożenia wniosku, o którym mowa w art. 197 - w przypadku, o którym mowa w art. 185 § 2.

Zwrot zostaje dokonany na podstawie wniosku bez wydawania decyzji (**art. 198 § 1**). W przypadku gdy we wniosku wskazana będzie kwota wyższa niż określona na podstawie art. 197 organ podatkowy przekaże wnioskodawcy kwotę w wysokości określonej w decyzji wydanej na podstawie tego przepisu.

Organ podatkowy wyda decyzję o odmowie zwrotu kwot, o których mowa w art. 197, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że wnioskodawca nie dokona ich zwrotu podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty lub nie przekaże organowi podatkowemu kwot niezwróconych temu podmiotowi. Przesłankami do takiej oceny będzie w szczególności sytuacja, w której wnioskodawca trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym lub dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku, które mogą utrudnić lub udaremnić postępowanie egzekucyjne (**art. 199 § 1**).

Zgodnie z **art. 200 § 1** zwrot kwot określonych w art. 197 przez zobowiązanego następuje co do zasady w terminie 30 dni od dnia otrzymania tych kwot od organu podatkowego na rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej podmiotu, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty podatku w zakresie, w jakim jest możliwe wykazanie przez wnioskodawcę danych identyfikujących podmiot, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty oraz określenie wysokości kwot zwrotu. Termin 30 –dniowy może zostać przedłużony przez organ podatkowy, nie więcej jednak niż o 2 miesiące w przypadku gdy z przyczyn niezależnych od wnioskodawcy nie było możliwe dokonanie zwrotu w tym terminie. Proponuje się, aby wniosek o przedłużenie terminu zwrotu był składany za pomocą środków komunikacji elektronicznej nie później niż na 5 dni przed upływem terminu 30 –dniowego. We wniosku wskazuje się przyczyny niedokonania zwrotu w terminie oraz okoliczności uzasadniających przedłużenie terminu. Organ podatkowy rozstrzygnie sprawę przedłużenia zwrotu

postanowieniem, na które służy zażalenie. Wniesienie zażalenia nie wstrzymuje obowiązku zwrotu (**art. 200 § 2-4**).

Po dokonaniu zwrotu na rzecz podmiotów, które poniosły ekonomiczny ciężar zapłaty podatku, wnioskodawca zgodnie z **art. 201 § 1** nie później niż 7. dnia od dnia upływu terminu, o którym mowa w art. 200 § 1 pkt 1 lub § 2, jest obowiązany przekazać organowi podatkowemu sprawozdanie ze zwrotu kwot podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty oraz niezwrócone kwoty podmiotowi, który poniósł ekonomiczny ciężar zapłaty. Przepisy **art. 201 § 2 i 3** szczegółowo określają elementy sprawozdania i załączniki.

Przepisy **art. 202 i art. 203** regulują przypadki odpowiednio niewykonania obowiązków, o których mowa w art. 201 § 1 oraz nienależnego lub nieprawidłowego zwrotu przez wnioskodawcę kwoty nadpłaconego podatku lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek.

Oddział 5. Zaliczenie nadpłaty

Na podstawie **art. 205 § 1-2** nadpłata będzie zaliczana m.in. na poczet zaległości podatkowych, w więc podatków niezapłaconych w terminie płatności (art. 160). Podatkami są natomiast zgodnie z art. 13 pkt 9 również opłaty, niepodatkowe należności budżetowe, a także raty lub zaliczki na podatki, opłaty oraz na niepodatkowe należności budżetowe. W świetle art. 2 § 1 (przepisy ordynacji podatkowej stosuje się do podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe) oznacza to, że zaliczenie nadpłaty będzie dokonywane co do zasady na poczet należności (podatki, opłaty, niepodatkowe należności budżetowe), ale jedynie tych, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe. Na podstawie art. 205 § 2 pkt 2 zaliczenie nadpłaty będzie następowało także na poczet opłat i niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe. W konsekwencji nadpłata będzie podlegała zaliczeniu na poczet zaległości, które nie mają charakteru należności podatkowych i wynikają np. z mandatów karnych-skarbowych. Na podstawie ww. przepisów zaliczenia nadpłaty będzie miało zastosowanie również do kosztów postępowania, a także kary porządkowej, co nie miało miejsce na gruncie o.p. Przepisy art. 205 § 1-2 stanowią zmodyfikowane brzmienie art. 76 § 1 o.p.

Przepis **§ 3** stanowi, że jeżeli na podmiocie uprawnionym do nadpłaty ciążą należności z różnych tytułów, nadpłatę zalicza się na poczet tej należności, począwszy od tej o najwcześniejszym terminie płatności. Do tej pory funkcjonuje regulacja zawarta w art. 76a § 1 o.p. w zw. z art. 62 § 1. Zgodnie z tymi przepisami, jeżeli na podatniku ciążą zobowiązania z różnych tytułów, nadpłatę zalicza się, co do zasady, na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że podatnik wskaże, na poczet

którego zobowiązania dokonuje wpłaty. Podatnicy mogli ten mechanizm wykorzystywać do unikania odpowiedzialności za starsze zaległości, wnioskując o zaliczenie nadpłaty np. na bieżące zobowiązanie. Wprowadzenie regulacji zawartej w § 3 ma na celu eliminację tego ryzyka. W **art. 205 § 4** wskazuje się, że organ, u którego powstała nadpłata, zalicza nadpłatę na poczet należności, jeżeli do jej wymiaru, poboru lub egzekucji właściwy jest ten organ, z zastrzeżeniem § 5. W **§ 5** mowa jest o tym, że organ, u którego powstała nadpłata będący organem Krajowej Administracji Skarbowej może zaliczyć nadpłatę również na poczet należności, do których wymiaru, poboru lub egzekucji jest właściwy inny organ Krajowej Administracji Skarbowej. Regulacje te mają na celu eliminację możliwości zaliczania ww. należności, gdy stanowią one dochód budżetu różnych podmiotów publicznych. Rozwiązanie to jest zgodne z uchwałą NSA z dnia 27 marca 2017 r. (I FPS 9/16), gdzie wskazuje się, że artykuł 76 § 1 w związku z art. 76b § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.) nie daje podstawy do zaliczenia przez naczelnika urzędu skarbowego nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w podatku od towarów i usług na poczet zobowiązań podatkowych, do których określenia czy ustalenia właściwy jest organ jednostki samorządu terytorialnego. Wyjątkiem będzie przypadek dotyczący nadpłat i należności, na poczet której ma być ona zaliczona, gdy do stwierdzenia nadpłaty oraz określenia lub ustalenia należności, na poczet których ma być ona zaliczona, właściwe są organy Krajowej Administracji Skarbowej. W tym przypadku o zaliczenia nadpłaty rozstrzyga organ właściwy, u którego powstała nadpłaty, ale jedynie w zakresie znanych mu należności podlegających zaliczeniu. Oznacza to, że naczelnik urzędu skarbowego u którego powstała nadpłata powinien dokonać jej zaliczenia na poczet zaległości podatkowej, co do której właściwy jest inny naczelnik urzędu skarbowego i wydać stosowane postanowienie w tej sprawie na podstawie art. 207.

Przepis **art. 205 § 6** stanowi natomiast, że przepisy § 1–5 stosuje się odpowiednio do zaliczenia nadpłaty spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników lub byłych wspólników tej spółki, z tym że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich wspólników. Regulacja ta stanowi odpowiednik art. 76 § 3 pkt 2 o.p.

2. Przepis **art. 206** stanowi, że zaliczenie nadpłaty następuje z dniem jej powstania, a w przypadku jej zaliczenia na poczet bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych na dzień, w którym upływa termin ich płatności. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 76a § 2, jednak z istotną modyfikacją. W nowo wprowadzonym art. 206 konstrukcja regulacji dotyczącej momentu zaliczenia nadpłaty została uproszczona. Uproszczenie to polega na wskazaniu jednego podstawowego elementu, który determinuje moment, w którym następuje

to zaliczenie. Jest to dzień, w którym powstaje nadpłata (szerzej na temat konsekwencji, które to wywołuje w uzasadnieniu do art. 186 § 1-2). Wyjątek dotyczy bieżących lub przyszłych zobowiązań podatkowych. W takim przypadku zaliczenia tej nadpłaty następuje na dzień, w którym upłynął termin ich płatności. W przypadku tych należności ze względów technicznych nie byłoby możliwe zaliczenie nadpłaty z dniem jej powstania.

Zastosowanie rozwiązania zawartego w art. 206 w przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet bieżących zobowiązań podatkowych powinno skutkować wzajemna kompensatą istniejących należności, których termin jeszcze nie upłynął. O tym, na które należności podlega zaliczeniu nadpłata rozstrzyga art.205 § 2 w zw. art. 2. Z istniejącymi należnościami mamy do czynienia, gdy istnieje obowiązek ich zapłaty i jednocześnie gdy jest znana ich wysokość. Należność taka może zatem wynikać np. z deklaracji, decyzji, ale również może ona znajdować bezpośrednio podstawę w przepisach prawa. W konsekwencji nadpłata powinna podlegać zaliczeniu na bieżące zobowiązania podatkowe, którymi będzie np. opłata za gospodarowanie odpadami, o której mowa w ustawie z dnia 13 września 1996 r. o utrzymaniu czystości i porządku w gminach. W art. 6q tej ustawy wskazuje się m.in., że w sprawach dotyczących opłat za gospodarowanie odpadami komunalnymi stosuje się przepisy ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa, z tym że uprawnienia organów podatkowych przysługują wójtowi, burmistrzowi lub prezydentowi miasta. Kwota tych opłat powinna wynikać natomiast z deklaracji złożonej na podstawie art. 6m ww. ustawy lub decyzji o wysokości opłaty za gospodarowanie odpadami komunalnymi, o której mowa w art. 6o ww. aktu. W przypadku wskazania kwoty opłaty w jednym z tych dokumentów będziemy mieli więc do czynienia z bieżącym zobowiązaniem, o którym mowa w art. 206. Na podstawie zatem tego przepisu będzie można dokonać zaliczenia z urzędu nadpłaty na poczet przedstawianej opłaty. Może to nastąpić w jednym postanowieniu, w którym powinno się określić na rzecz jakiej należności np. opłaty i za jaki okres podlega zaliczeniu nadpłata. W odniesieniu do przyszłych zobowiązań podatkowych sytuacja jest podobna. W dniu wystąpienia przez podatnika z wnioskiem o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłego zobowiązania podatkowego nie mamy jednak do czynienia z istnieniem obowiązku zapłaty określonej należności. Przyszłe zobowiązania podatkowe również występuje, gdy co prawda obowiązek zapłaty danej należności istnieje, ale gdy jej wysokość w danym momencie nie jest znana.

3. Przepis **art. 207 § 1** stanowi, że w sprawie zaliczenia nadpłaty wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie. Regulacja ta odpowiada art. 76a § 1 z modyfikacjami. Uznano, że wyeliminowanie części przepisu, w której wskazano należności, na rzecz których może nastąpić zaliczenie nadpłaty, pozostanie bez uszczerbku dla jego czytelności. Należności, na

rzecz których powinna zostać zaliczona nadpłata, zostały wskazane w art. 205 i nie ma potrzeby ich ponownie wyliczać. Należy podkreślić, że przed wydaniem takiego postanowienia nie ma konieczności wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania czy o wyznaczeniu 7-dniowego terminu do zapoznania się z zebranym materiałem dowodowym. Zgodnie bowiem z art. 358 § 1 pkt 2 lit. i) organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Uprawnienia strony postępowania mogą być realizowane w ramach zażalenia, które przysługuje na postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty.

Przepis **art. 207 § 2** stanowi, że w przypadku złożenia wniosku w sprawie zaliczenia nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych postanowienie to wydaje się, gdy ich wysokość stanie się znana organowi podatkowemu. Regulacja ta ma na celu eliminację wątpliwości dotyczących momentu, w którym organ podatkowy powinien wydać postanowienie dotyczące zaliczenia nadpłaty w przypadku wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych.

4. Przepis **art. 208** stanowi, iż w przypadku zaliczenia nadpłaty przepisy art. 155 § 3-5 i § 6 pkt 2- i art. 166 § 2 stosuje się odpowiednio. Regulacja ta stanowi zmodyfikowany odpowiednik art. 76a § 1 o.p. W konsekwencji wprowadzenie tego przepisu będzie powodowało, że w przypadku zaliczenia nadpłaty na poczet należności, o których mowa w art. 205 (np. zaległości podatkowych) powinny być brane pod uwagę m.in. następujące rozwiązania. Po pierwsze na podstawie art. 208 w zw. z art. 155 § 3, jeżeli na podmiocie uprawnionym do nadpłaty będą ciążyć koszty upomnienia, nadpłatę trzeba będzie zaliczyć w pierwszej kolejności na poczet kosztów upomnienia. Po drugie na podstawie art. 208 w zw. z art. 155 § 6 postanowienie w sprawie zaliczenia nadpłaty wydaje się wyłącznie na wniosek, w przypadku gdy kwota nadpłaty podlegającej zaliczeniu nie przekracza 60 zł.

5. Przepis **art. 209** stanowi, że w razie zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty jej zaliczenie ma pierwszeństwo przed realizacją zajęcia. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 76 § 2a o.p. w zmodyfikowanym brzmieniu. Modyfikacja projektowanego przepisu związana jest przede wszystkim z wprowadzeniem zasady, że przepis ten dotyczy także kosztów upomnienia, kosztów postępowania, a także kary porządkowej, ale także polega na jego redakcyjnej przebudowie. W konsekwencji organ podatkowy przed realizacją zajęcia wierzytelności z tytułu nadpłaty, powinien nadpłatę zaliczyć na wszystkie należności, na które w normalnym przypadku mógłby zaliczyć, zgodnie z art. 205, w tym na poczet kosztów upomnienia, kosztów postępowania oraz kary porządkowej.

Oddział 5. Zwrot nadpłaty

1. Przepis **art. 210** stanowi, że uprawnionemu do nadpłaty, który jest zobowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, nadpłatę zwraca się wyłącznie na wskazany przez niego rachunek, którego jest posiadaczem lub współposiadaczem. Regulacja ta stanowi zmodyfikowanym art. 77b § 1 pkt 1 o.p. Zwrot nadpłaty może zostać dokonany zatem nie na każdy rachunek bankowy wskazany przez podmiot uprawniony do nadpłaty (np. rachunek innego podmiotu). Wprowadzenie rozwiązana, o którym mowa w art. 210 ograniczy ryzyka związane z próbami wyłudzeń dotyczących nadpłat i zwrotów i przekazywania zwrotów na konta osób nieuprawnionych.

2. Przepis **art. 211 § 1** stanowi, że uprawnionemu do nadpłaty, który nie jest zobowiązany do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej, nadpłatę zwraca się przekazem pocztowym, chyba że uprawniony do nadpłaty wskaże rachunek lub złoży on wniosek o zwrot nadpłaty w kasie organu podatkowego. W takim przypadku organ zwraca nadpłatę na ten rachunek albo umożliwia jej odbiór w kasie organu podatkowego. Regulacja ta odpowiada art. 77b § 1 pkt 2 o.p. W projektowanym przepisie wskazuje się jednoznacznie na zasadę, że organ podatkowy powinien wysłać nadpłatę przekazem pocztowym. Jeśli jednak uprawniony do nadpłaty wskaże rachunek, na który podmiot ten będzie chciał tę nadpłatę otrzymać, zwrot nadpłaty powinien być dokonany na ten rachunek. Nadpłata nie będzie mogła zostać zwrócona przekazem, jeśli przed jej wyekspediowaniem podmiot ten wskaże, że chce odebrać nadpłatę w kasie organu podatkowego. Mechanizm ten doprowadzi do tego, że organ podatkowy nie będzie zwlekać z przekazaniem nadpłat, nawet jeśli podmioty uprawnione do nadpłaty nie wskażą rachunku bankowego. Ponadto nie ma przeszkód, aby rachunek wskazany przez podmiot uprawniony nie był jego rachunkiem. Może być to także rachunek innego podmiotu.

Przepis **art. 211 § 2** stanowi, że jeżeli wysokość nadpłaty nie przekracza 20 zł, nadpłatę zwraca się wyłącznie w kasie organu podatkowego lub na rachunek. Przepis ten koresponduje z przepisem art. 211 § 3, w którym wskazuje się, że w przypadku zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym koszty zwrotu ponosi uprawniony do nadpłaty. Rozwiązanie to może przyczynić się do zwiększenia liczby przypadków, w których podatnicy będą wskazywać rachunki bankowe, na które będzie mogła być im bezkosztowo przekazana nadpłata[264]. Przepis ten ma

[264] Np. w 2008 r. budżet państwa poniósł wydatek w kwocie 217 mln zł, a w 2009 r. 235 mln zł w związku z kosztami ponoszonymi z tytułu zawiadomień o możliwości odbioru nadpłaty w kasie urzędu oraz koszty przelewów, M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 240 i nast.

także wyeliminować sytuacje, gdy koszty zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym będą wyższe od zwracanej kwoty nadpłaty. Przepis art. 211 § 2 stanowi zmodyfikowany odpowiednik art. 77b § 3 o.p. Uznano, że będzie czytelniejszym rozwiązanie, w którym limit nadpłaty, o której mowa wyżej, zostanie określony kwotowo niż przez podanie kryterium dwukrotności kosztów upomnienia w postepowaniu egzekucyjnym. W **art. 211 § 3** wskazano, że w przypadku nie odebrania zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym, ponowny zwrot w tej formie dokonuje się wyłącznie na wniosek uprawnionego do nadpłaty. Rozwiązanie to ma na celu eliminację generowania po stronie podatnika zbędnych kosztów przekazania mu nadpłaty. Przepis ten będzie bowiem skutkował tym, że podatnik nie będzie ponosił kosztów związanych z kolejną próbą doręczenia środków przekazem pocztowym, do czasu gdy wyraźnie on wskaże, że chce uzyskać zwrot nadpłaty w przedmiotowej formie.

3. Przepis **art. 212 § 1** stanowi, że za dzień zwrotu nadpłaty uważa się dzień obciążenia rachunku bankowego organu podatkowego na podstawie polecenia przelewu lub dzień nadania przekazu pocztowego, wypłacenia kwoty nadpłaty przez organ podatkowy lub postawienia nadpłaty do dyspozycji uprawnionemu do nadpłaty w kasie organu podatkowego. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 77b § 2 o.p.

Przepis **art. 212 § 2** stanowi, że jeżeli kwota dokonanego zwrotu nadpłaty nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, zwróconą kwotę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 78a o.p.

4. Przepis **art. 213 § 1** stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi wspólnikom rozwiązanej spółki cywilnej w proporcji wynikającej odpowiednio z prawa do udziału w zysku określonego w umowie rozwiązanej spółki cywilnej za okres rozliczeniowy, którego dotyczy nadpłata. Jeżeli z dołączonej umowy tej spółki nie wynikają udziały w zysku, to przyjmuje się, że prawa do udziału w zysku są równe. Przepis ten stanowi odpowiednik art. 75 § 5a o.p.

Zgodnie z **§ 2** nadpłata podlega zwrotowi spółkom, które tworzyły podatkową grupę kapitałową w rozumieniu przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych proporcjonalnie do dochodów poszczególnych spółek w odniesieniu do okresu rozliczeniowego, którego dotyczy nadpłata. Regulacja ta nawiązuje do relacji zawartej w art. 1a ust. 10c ustawy CIT. Obecnie w o.p. brak jest regulacji wskazującej sposób zwrotu spółkom nieistniejącej już podatkowej grupy kapitałowej nadpłaty.

Oddział 7. Terminy zwrotu nadpłaty

1. W oddziale 7 uregulowano cztery terminy, w których powinna być zwrócona nadpłata, tj. 30-dniowy, 2-miesieczny, 3-miesięczny i bezzwłocznie, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu 3 miesięcy, o którym mowa w art. 215. Termin 30-dniowy na zwrot nadpłaty obowiązuje w przypadkach określonych w art. 214. Terminy 2 i 3-miesięczny mają zastosowanie w przypadkach określonych w art. 217, a zwrot, który powinien nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni, jest uregulowany w art. 215.

2. Przepis **art. 214 § 1**wskazuje przypadki, w których ma zastosowanie 30-dniowy termin. Przepis **art. 214 § 1 pkt 1** stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od wydania nowej decyzji, jeżeli nadpłata powstała w związku z uchyleniem, zmianą lub stwierdzeniem nieważności decyzji, z zastrzeżeniem art. 215. Przepis ten ma zastosowanie zarówno gdy nadpłata wynika z działania organu pierwszej instancji, który modyfikuje swoją decyzję na podstawie art. 464**,** jak i wtedy, gdy nadpłata wynika z działania organu wyższego stopnia, który weryfikuje prawidłowość decyzji w ramach odwołania albo gdy decyzję wyeliminuje z obrotu prawnego sąd administracyjny. Przepis ten ma także zastosowanie w przypadku gdy nowa decyzja będzie wydana w jedynym z tzw. trybów nadzwyczajnych weryfikacji decyzji. Przepis ten ma zastosowanie również wówczas, gdy wydawana jest nowa decyzja, na którą podatnik składa skargę do sądu administracyjnego. W takim przypadku kwestionowana decyzja ma charakter ostateczny i podlega wykonaniu mimo złożenia skargi do sądu administracyjnego. Analizowany 30-dniowy termin nie ma zastosowania w przypadku, gdy nowa decyzja nie zostanie wydana w terminie 3 miesięcy od dnia jej 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. W takim przypadku zgodnie z art. 215 nadpłata podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu 3 miesięcy, o którym mowa wyżej.

Przepis **art. 214 § 1 pkt 2** stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od wydania decyzji o uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji albo 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.

Przepis **art. 214 § 1 pkt 3** stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału

Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, termin ten liczy się od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. W przypadku gdy nadpłata wynika z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej i została usunięta w przepisach krajowych, jeśli przyczyną tego działania jest np. stanowisko Komisji Europejskiej, powinien mieć zastosowanie **art. 214 § 1 pkt 4**.

Przepis **art. 214 § 1 pkt 5** stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, gdy nadpłata wynika z prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, a jeżeli wniosek ten został złożony przed terminem uprawomocnienia się orzeczenia w tej sprawie, termin ten liczy się od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia.

Przepis **art. 214 § 1 pkt 6** stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od upływu terminu do wniesienia sprzeciwu, o którym mowa w art. 657 § 4. Regulacja ta stanowi odpowiednik art. 77 § 2 pkt 1 o.p., z tym że skrócono termin na zwrot tej nadpłaty z 3 miesięcy do 30 dni od dnia upływu terminu do wniesienia sprzeciwu.

Przepis **art. 214 § 2** stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że organ wydaje decyzję stwierdzającą nadpłatę. W tym przypadku nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji. W przepisie tym jest mowa o wniosku o stwierdzenie nadpłaty określonym w art. 189. Jeśli organ podatkowy będzie wydawał decyzje stwierdzające nadpłatę, o których mowa w art. 191-196, termin do zwrotu nadpłaty jest liczony od dnia wydania takiej decyzji. Przepis art**.** 214 § 2 będzie miał zastosowanie z zastrzeżeniem § 1 pkt 3-5, gdzie termin zwrotu będzie liczony od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Termin na zwrot nadpłaty nie powinien być bowiem w tych przypadkach związany z wydaniem decyzji w sprawie nadpłaty, gdyż te sytuacje powstania nadpłaty nie budzą wątpliwości np. gdy nadpłata wynika z orzeczenie TK i nie powinny być przedmiotem postępowania skomplikowanego postępowania wyjaśniającego.

3. Przepis **art. 215** stanowi, że w przypadku niewydania nowej decyzji, o której mowa w art. 214 § 1 pkt 1, w terminie 3 miesięcy od dnia uchylenia decyzji albo stwierdzenia jej 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 podstawie decyzji uchylonej albo decyzji, której nieważność stwierdzono, podlega zwrotowi bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 14 dni od dnia upływu terminu 3 miesięcy, o którym mowa wyżej. Przekroczenie tego 14-dniowego terminu będzie powodować naliczane oprocentowanie nadpłaty z uwagi na art. 220 pkt 2 w zw. z art. 223 pkt 1. Będzie ono należne w ww. okolicznościach, gdy do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel, ale tylko gdy organ nie wydał decyzji w terminie 3 miesięcy, o którym mowa wyżej. Co do zasady, zgodnie z art. 220 pkt 1 oprocentowanie nadpłaty jest należne już od dnia powstania nadpłaty, jeżeli wynika ona z uchylenia lub zmiany decyzji albo stwierdzenia jej nieważności. Nie przysługuje ono jednak zgodnie z art. 223 pkt 1, jeżeli do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel. Przepis art. 215 ten stanowi odpowiednik art. 77 § 4 o.p. Modyfikacja wprowadzona polega na dodaniu 14. dniowego terminu, o którym mowa wyżej.

4. Przepis **art. 216** stanowi, że nadpłatę wynikającą z zaliczek, tj. powstałą z dokonania wpłat w wysokości wyższej od należnych zaliczek, zwraca się po zakończeniu okresu, za który rozlicza się podatek. Regulacja ta stanowi zmodyfikowany odpowiednik art. 76c o.p. W art. 76c dodatkowo była mowa o tym, że jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji. W projekcie art. 216 sformułowania tego nie wprowadzono. Zgodnie bowiem z art. 214 § 2 nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, chyba że organ wydaje decyzję stwierdzającą nadpłatę - w tym przypadku termin ten liczy się od dnia wydania tej decyzji, z zastrzeżeniem § 1 pkt 3-5.

5. Przepis **art. 217** stanowi, że nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji, w której zobowiązany ją określił. W przypadku skorygowania tej deklaracji zwrot nadpłaty następuje w terminie 2 miesięcy od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, nie wcześniej jednak niż w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia deklaracji. Jeżeli jednak nadpłata wynika z decyzji stwierdzającej nadpłatę, zwrot nadpłaty następuje w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji. Regulacja ta stanowi odpowiednik art. 77 § 1 pkt 5 i 6 o.p., z tym że w przypadku skorygowania tej deklaracji skrócono okres na zwrot nadpłaty z 2 miesięcy do 30 dni od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Podkreślono, że jeżeli organ wyda decyzję w sprawie nadpłaty, zwrotu należy dokonać w terminie 30 dni od dnia wydania tej decyzji.

6. Przepis **art. 218** stanowi, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić w drodze rozporządzania przypadki, w których zwrot nadpłaty następuje w terminie wcześniejszym, uwzględniając w szczególności przypadki wykazywania nadpłat we wnioskach lub deklaracjach składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Oddział 8. Oprocentowania nadpłaty

1.W **art. 219** określono regułę, zgodnie z którą nadpłata podlega oprocentowaniu w wysokości równej wysokości odsetek za zwłokę, o których mowa w art. 167, które pobierane są od zaległości podatkowych. W przepisach **art. 220 i 221** określono zamknięty katalog sytuacji, w których przysługuje oprocentowanie nadpłat, a także uregulowano kwestię momentu, od którego ono przysługuje. Do tej pory obowiązujące przepisy dotyczące oprocentowania budziły wątpliwości m.in. co do przypadków, kiedy ono przysługuje[265]. **Art. 222** określa moment, do którego przysługuje oprocentowanie z tytułu nadpłaty. W **art. 223** uregulowano natomiast przypadki, w których oprocentowanie nie będzie należne bez względu na to, czy zostały one objęte art. 220-221. W **art. 224**wprowadzono uprawnienie do złożenia wniosku, którego celem jest umożliwienie podmiotowi wniesienie o weryfikację, czy przysługuje mu oprocentowanie nadpłaty w kontekście przesłanek powodujących powstanie oprocentowania na podstawie zarówno art. 220-221, jak i przepisu ograniczającego ich zastosowanie, tj. art. 223.

2. Przepis **art. 219** stanowi odpowiednik art. 78 § 1 o.p.

3. Przepis **art. 220** zawiera katalog pięciu przypadków, w których nadpłaty podlegają oprocentowaniu. Z przepisu **art. 220 pkt 1** wynika, że oprocentowanie jest należne od dnia powstania nadpłaty, w przypadku gdy wynika ona z uchylenia lub zmiany decyzji albo stwierdzenia nieważności decyzji. Oprocentowanie to będzie należne co do zasady w każdym przypadku stwierdzenia nieważności albo uchylenia lub zmiany decyzji, w tym w trybie art. 463 np. w związku z odwołaniem lub zastosowaniem trybów nadzwyczajnych. Przepis ten nie ma jednak zastosowania w przypadku nadpłaty, która wynika ze zmiany decyzji w trybie art. 502, gdyż w tym przypadku ma zastosowanie **art. 220 pkt 4**. Oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje jednak, zgodnie z art. 223 pkt 1, jeżeli do powstania przesłanki uchylenia decyzji przyczynił się podatnik.

Przepis **art. 220 pkt 2** stanowi, że oprocentowanie jest należne od dnia upływu terminu do zwrotu nadpłaty, o którym mowa w art. 214-218, jeżeli nie została ona zwrócona w tym terminie, chyba że ma zastosowanie pkt 1. W konsekwencji przepis ten nie będzie miał zastosowania w przypadku, gdy nadpłata nie została zwrócona w terminie, gdy jednocześnie

[265] L. Etel, Komentarz do art. 78 (w:) C. Kosikowski et al., Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013.

zaistniały okoliczności wskazane w pkt 1 tj. gdy nadpłata wynika z uchylenia lub zmiany decyzji albo stwierdzenia nieważności decyzji. Regulacja ta nie będzie miała także zastosowania, gdy nadpłata została zwrócona w terminie, o którym mowa w art. 214-218.

Przepis **art. 220 pkt 3** stanowi, że oprocentowanie jest należne od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli organ wydał decyzję stwierdzającą nadpłatę po upływie 2 miesięcy od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Wnioskowi o stwierdzenie nadpłaty powinna towarzyszyć prawidłowa korekta deklaracji (szerzej na temat tej kwestii zob. uzasadnienie do art. 190). Ponadto zgodnie z art. 220 pkt 2 oprocentowanie nadpłaty jednak nie przysługuje w przypadku, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji, o której mowa wyżej, przyczynił się podmiot uprawniony do nadpłaty.

Przepis **art. 220 pkt 4** stanowi, że oprocentowanie jest należne od dnia złożenia wniosku o zmianę decyzji na podstawie art. 474 lub od dnia wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie zmiany decyzji na podstawie tego przepisu, jeśli organ zmienił decyzję po upływie 2 miesięcy od złożenia wniosku lub wszczęcia postępowania z urzędu. Zmiany, o której mowa wyżej, dotyczy art. 502. Zgodnie z art. 220 pkt 2 oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje w przypadku, gdy do opóźnienia w wydaniu decyzji, w okresie 2 miesięcy, o którym mowa wyżej, przyczynił się podmiot uprawniony do nadpłaty.

Przepis **art. 220 pkt 5** stanowi, że oprocentowanie jest należne od dnia powstania nadpłaty do dnia otwarcia spadku w zakresie przypadających na rzecz spadkodawcy nadpłat oraz zwrotów podatków; oprocentowanie naliczane jest nadal, jeżeli zwrot nadpłaty lub zwrot podatku nie został dokonany w terminie 15 dni od dnia złożenia organowi podatkowemu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnego postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego albo zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia (zob. art. 672 § 3 k.p.c., art. 679 § 4 k.p.c.).

4. Przepis **art. 221 § 1** reguluje zasady naliczania oprocentowania w przypadku, gdy nadpłata powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W przepisie **art. 221 § 1 pkt 1** uregulowano sytuację, w której wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub wniosek w sprawie wznowienia postępowania, w okolicznościach, o których mowa w art. 488 § 1 pkt 9 lub 12, jest składany przed upływem 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej**.** W takim przypadku oprocentowanie jest naliczane od dnia powstania nadpłaty.

W przepisie **art. 221 § 1 pkt 2** uregulowano natomiast przypadek, w którym wniosek o stwierdzenie nadpłaty, która powstała w wyniku orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, a także wniosek w sprawie wznowienia postępowania, w przypadku zaistnienia przesłanek, o których mowa w art. 488 § 1 pkt 9 lub 12, został złożony po upływie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. W takim przypadku oprocentowanie przysługuje za okres od dnia powstania nadpłaty do dnia upływu 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Przepis **art. 221 § 2** zawiera regulację, w której przejęto zasady naliczania oprocentowania nadpłaty określone w § 1, do innych sytuacji, w których ona powstaje. Celem tej regulacji jest w istocie rzeczy ograniczenie maksymalizacji oprocentowania nadpłaty, tj. wydłużenia przez uprawnionego do nadpłaty okresu, za który może mu przysługiwać oprocentowanie nadpłaty. Dotyczy to przypadków, gdy podmiot uprawniony do nadpłaty może korzystać z długiego, a niekiedy nawet nieograniczonego limitem czasowym prawa do dochodzenia nadpłaty. Prawo to nie powinno jednak prowadzić do możliwości zwlekania z dochodzeniem nadpłaty w celu zwiększenia wysokości oprocentowania dotyczącego nadpłaty.

Przepis **art. 221 § 2 pkt 1** dotyczy sytuacji, w której nadpłata wynika z ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska, z tym że w tym przypadku termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej. Przepis **art. 221 § 2 pkt 2** odnosi się natomiast do przypadku, gdy nadpłata wynika z zakończonej procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska**,** z tym że w tym przypadku termin 3-miesięczny rozpoczyna bieg od dnia zakończenia procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej**.** Przepis **art. 221 § 2 pkt 3** dotyczy natomiast sytuacji, w której nadpłata wynika z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej i która została usunięta w nowelizacji przepisów prawa krajowego. Rozwiązanie to jest istotne z uwagi m.in. na stanowisko wyrażone w wyrokach NSA z 2 lutego 2017 r., II FSK 506/16, II FSK 535-6/16, II FSK 758-9/16, a także WSA we Wrocławiu I SA/Wr 900/15 i wskazaną w nich zasadę pierwszeństwa prawa unijnego nad prawem krajowym, zasadę

skuteczności oraz zasadę skutecznej ochrony sądowej i standard unijny wynikający z orzecznictwa Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przepis **art. 221 § 2 pkt 4** odnosi się z kolei do sytuacji, w której nadpłata wynika z prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny, z tym że w tym przypadku złożenia wniosku w sprawie wznowienia postępowania dotyczy to przesłanki, o której mowa w art. 488 § 1 pkt 9, a termin 3 miesięczny rozpoczyna bieg od dnia uprawomocnienia się tego orzeczenia sądu administracyjnego.

Przepis **art. 221 § 3** odnosi się do sytuacji, gdy zostanie dokonana modyfikacja przepisów prawa podatkowego zapewniających ich zgodność z prawem Unii Europejskiej przed wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Regulacje te mają na celu ograniczenie możliwości maksymalizacji oprocentowania nadpłat związanych z odwlekaniem momentu złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty albo wniosku o wznowienie postępowania w związku z zaistnieniem przesłanek wznowienia postępowania, o których mowa w art. 488 § 1 pkt 12 lub 13. Celem oprocentowania nadpłaty powinno być bowiem zrekompensowanie podatnikowi braku możliwości dysponowania nienależnie wpłaconymi środkami finansowymi, a nie kreowanie podstaw do korzystnych inwestycji finansowych[266]. Podkreślić przy tym należy, że zarówno wniosek o stwierdzenie nadpłaty, jak i wniosek o wznowienie postępowania mogą być bowiem przez zobowiązanego złożone po zaistnieniu każdej z wyżej wskazanej okoliczności. Uprawniony do nadpłaty jest bowiem w tym przypadku „gospodarzem" zarówno w zakresie uprawnienia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jak i wniosku o wznowienie postępowania. Z tego też względu podmiot ten powinien decydować, kiedy ten wniosek zostanie złożony. Dodatkowo wznowienie postępowania na podstawie art. 488 § 1 pkt 12 lub 13 może być wszczęte tylko na jego wniosek. Prawo wyboru, o którym mowa wyżej, nie może jednak powodować możliwości zwlekania przez uprawnionego do nadpłaty, z podjęciem przez niego działań zmierzających w kierunku jej odzyskania i zwiększenie przez to wysokości oprocentowania nadpłaty (maksymalizacja oprocentowania nadpłaty), o której mowa wyżej.

5. Przepis **art. 222** stanowi modyfikowany odpowiednik art. 78 § 4 o.p. W projektowanym przepisie wskazano przypadki, w których oprocentowanie nadpłaty będzie naliczane za okres inny niż do dnia zwrotu nadpłaty, jej zaliczenia lub dnia złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. W **art. 220 pkt 5 oraz art. 221 § 1 pkt 2, § 2 i § 3** przewidziano bowiem w tym zakresie rozwiązanie szczególne.

[266] Zob. wyrok NSA z dnia 2 lutego 2017 r., II FSK 506/16.

6. Przepis **art. 223** stanowi, że oprocentowanie nadpłaty nie przysługuje w przypadku, o którym mowa w art. 220 pkt 1, jeżeli do powstania przesłanki zmiany lub uchylenia decyzji przyczynił się uprawniony do nadpłaty. Brak będzie również oprocentowania nadpłaty w przypadku, o którym mowa w art. 220 pkt 2, gdy do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu, a także, gdy opóźnienie wynika z dokonania określonych czynności dla których przepisy prawa podatkowego określają terminy. Oznacza to, że nie będzie ono przysługiwać w przypadku, jeżeli nie została ona zwrócona w terminie do zwrotu nadpłaty, gdy do opóźnienia w zwrocie nadpłaty przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel. Celem tej regulacji jest ograniczenia zwrotu nadpłaty wraz z oprocentowaniem w przypadku, gdy nadpłata nie została zwrócona w terminie, w związku np. z nie wskazaniem przez podatnika rachunku bankowego, na który należność ta ma zostać być przekazana, czy też w przypadku, gdy podatnik zwleka z przedstawieniem dokumentów potwierdzających zasadność nadpłaty. Nie będzie tego oprocentowania także w przypadku, o którym mowa w art. 220 pkt 3 i 4, gdy do opóźnienia w wydaniu decyzji w terminie 2 miesięcy przyczynił się uprawniony do nadpłaty lub jego przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu a także, gdy opóźnienie wynika z dokonania określonych czynności dla których przepisy prawa podatkowego określają terminy, przeprowadzenia rozprawy lub mediacji. Przyjęte rozwiązanie jest symetryczne do tego, które zostało przyjęte w art. 165 § 2 projektu. Konsekwencją zaistnienia tych przesłanek jest naliczanie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej, w przypadku gdy np. postępowanie podatkowe w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego trwało dłużej niż 2 miesiące, jeżeli do przekroczenia tego terminu przyczyniła się strona lub jej przedstawiciel lub opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu. W każdym ze wskazanych w art. 223 punktów mowa jest o tym, że nie przysługuje prawo do oprocentowania, gdy do wskazanego w tych przepisach opóźnienia nadpłaty przyczynił się uprawniony do nadpłaty. Celem tych regulacji jest jednak wskazanie, że konsekwencja braku oprocentowania nadpłaty będzie miała miejsce również w przypadku, gdy to przyczynienie się nastąpi na skutek działania lub braku działania innych podmiotów związanych z uprawnionych do nadpłaty np. przedstawiciela ustawowego, pełnomocnika podatnika, czy pełnomocnika tego przedstawiciela ustawowego.

7. Przepis **art. 224** stanowi, że na wniosek uprawnionego do nadpłaty, któremu zaliczono lub zwrócono nadpłatę bez wydawania decyzji, organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie oprocentowania nadpłaty, w której stwierdza, czy i za jaki okres ono przysługuje. Przepis ten uzupełnia także mechanizm zawarty w art. 212 § 2, zgodnie z którym, jeżeli kwota dokonanego

zwrotu nadpłaty nie pokrywa kwoty nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem, zwróconą kwotę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty nadpłaty oraz kwoty jej oprocentowania w takim stosunku, w jakim w dniu zwrotu pozostaje kwota nadpłaty do kwoty oprocentowania. Przepis **art. 224** ma zastosowanie, gdy organ nie wydaje decyzji w sprawie nadpłaty (m.in. gdy nadpłata wynika z deklaracji, korekty deklaracji, których organ nie kwestionuje lub wniosku podatnika o stwierdzenie nadpłaty, który organ uwzględnia w całości), a podatnikowi przysługuje oprocentowanie. W takich przypadkach organ przekazuje oprocentowanie bez wydawania decyzji w tej sprawie. W każdym jednak przypadku podatnik powinien mieć możliwość wystąpienia z wnioskiem o weryfikację, czy przysługuje mu oprocentowanie na podstawie przepisów niniejszego oddziału.

8. Z przepisu **art. 225** wynika, że przepisy niniejszego rozdziału, z zastrzeżeniem oddziału 7, stosuje się odpowiednio do oprocentowania nadpłaty. Oznacza to, że m.in. organ podatkowy powinien na podstawie art. 191 § 1 w zw. z tym przepisem dokonać zaliczenia lub zwrócić oprocentowanie nadpłaty bez wydawania decyzji, chyba że zaistnieją okoliczności, w których niezbędne będzie wydawanie decyzji dotyczącej nadpłaty. Na podstawie natomiast np. art. 205 § 1 w zw. z art. 188 nastąpi zaliczenie oprocentowania nadpłaty z urzędu na poczet zaległości podatkowych wraz z odsetkami za zwłokę, odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, kosztów upomnienia, kosztów postępowania, kary porządkowej oraz bieżących zobowiązań podatkowych.

Oddział 9. Przedawnienie prawa do stwierdzenia nadpłaty i zwrotu nadpłaty

1. W związku z wprowadzeniem rozróżnienia na przedawnienie wymiaru i przedawnienie poboru niezbędne było wprowadzenie modyfikacji obecnie funkcjonujących przepisów dotyczących przede wszystkim przedawnienia prawa do stwierdzenia nadpłaty. W przepisie **art. 226** wprowadzono przepis, który wyznacza zasadę ogólną w zakresie przedmiotowej instytucji. W **art. 228-230** znajdują się wyjątki od tej zasady. W **art. 232** uregulowano natomiast przedawnienie zwrotu nadpłaty.

2. Przepis **art. 226** § 1 stanowi, że prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa wraz z upływem terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 228-230. Przepis **art. 226 § 2** stanowi natomiast, że organ podatkowy nie wszczyna z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie terminu przedawnienia wymiaru, a postępowanie wszczęte z urzędu przed tym terminem organ powinien rozpatrzyć także po upływie tego terminu.

3. Zgodnie z **art. 227** § 1 w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przed upływem terminu, o którym mowa w art. 226, i rozpatrywania go po upływie terminu

przedawnienia wymiaru, organ podatkowy wydaje decyzję na podstawie art. 191 § 2, art. 192 lub art. 196 § 1. W decyzji wydanej na podstawie art. 192 lub art. 196 § 1 nie określa się wysokości zobowiązania w kwocie wyższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji lub kwoty, która została zapłacona w przypadku niezłożenia deklaracji. Przepis ten stanowi zmodyfikowany odpowiednik art. 79 § 3 o.p. W konsekwencji na podstawie tego przepisu np. w decyzji wydanej na podstawie art. 196 § 1 tj. gdy po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty zostanie wszczęte z urzędu np. postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego, organ podatkowy nie będzie mógł określić wysokości zobowiązania w kwocie wyższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji lub kwoty, która została zapłacona w przypadku niezłożenia deklaracji.

Z **art. 227 § 2** wynika, że przepis § 1 stosuje się odpowiednio w zakresie wskazanej w złożonej deklaracji wysokości: dochodu, przychodu, zysku, lub straty, z tym że w zakresie straty, organ podatkowy dokonuje wymiaru w kwocie nie niższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji. W konsekwencji organ podatkowy, wydając decyzję w okolicznościach, o których mowa w § 1, nie powinien wraz z decyzją w sprawie nadpłaty dokonać wymiaru np. straty w wysokości niższej od kwoty straty wynikającej z uprzednio złożonej deklaracji.

4. Przepis **art. 228** stanowi, że przepisu art. 226 nie stosuje się, jeżeli istnienie nadpłaty wynika z porozumienia zawartego w trybie procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonych na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska. W konsekwencji wniosek o stwierdzenie nadpłaty w opisanej wyżej sytuacji może być złożony bez jakichkolwiek ograniczeń czasowych.

5. Przepis **art. 229 § 1** określa okres, w którym może zostać złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Istotą tego przepisu jest wprowadzenie możliwości złożenia takiego wniosku, co do zasady, w okresie przedawnienia poboru, aczkolwiek okres nie może być jednak krótszy niż 3 miesiące od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej. Wniosek ten może być zatem złożony również po upływie okresu przedawnienia poboru, z tym że w zawitym terminie nie dłuższym niż 3 miesiące od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Przepis **art. 229 § 2** stanowi, że przepis § 1 ma odpowiednie zastosowanie w przypadku gdy nadpłata wynika z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej i została usunięta w nowelizacji przepisów prawa krajowego, ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska a także prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego. Oznacza to, że w okresie co najmniej 3 miesięcy zobowiązany ma prawo złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku gdy nadpłata jest związana z tymi przypadkami. Okres ten liczony jest odpowiednio od dnia wejścia w życie przepisu prawa krajowego usuwającego sprzeczność z prawem Unii Europejskiej lub od dnia wejścia w życie ratyfikowanej umowy międzynarodowej lub od dnia uprawomocnienia się orzeczenia sądu administracyjnego stwierdzającego nieważność w całości lub w części aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego. Należy zwrócić uwagę, że ww. okoliczności mogą zaistnieć w każdym czasie, także po upływie terminu przedawnienia poboru. Dotyczy to m.in. sądu administracyjnego, który może stwierdzić nieważność uchwały podatkowej bez względu na to, kiedy ten akt został podjęty i zaczął obowiązywać[267]. Konsekwencją zaistnienia ww. okoliczności powinno być uprawnienie do złożenia wniosku nadpłaty po zaistnieniu tej okoliczności, jeżeli oczywiście nadpłata powstała. Zasadne jest jednak wprowadzenie ograniczenia czasowego na dokonanie takiej czynności. W przeciwnym wypadku możliwość stabilizacji stosunków prawnych dotyczących zobowiązanego i wierzyciela podatkowego byłaby bezzasadnie ograniczona.

6. Przepis **art. 230** stanowi, że prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa wraz z upływem terminu przedawnienia poboru w przypadku zapłaty podatku w kwocie wyższej niż wynikająca z ostatecznej decyzji lub prawidłowej deklaracji podatkowej. Regulacja ta ma na celu umożliwienie w okresie przedawnienia poboru dochodzenia nadpłaty w sytuacji, gdy kwota z deklaracji lub wymiar dokonany w decyzji był prawidłowy, ale zapłacono podatku więcej.

Prawidłowa deklaracja, o której mowa w **art. 230** to deklaracja, która nie została zakwestionowana przez organ podatkowy w okresie przedawnienia wymiaru, a także deklaracja, która nie została skorygowana przez zobowiązanego w tym okresie. Organ

[267] Zob. np. wyrok WSA w Krakowie z dnia 10 lipca 2017 r., III SA/Kr 535/15, gdzie sąd stwierdził nieważność uchwały Rady Miasta Zakopane z dnia 27 marca 2008 r. nr XXII/250/2008 w przedmiocie ustalenia miejscowości, w której pobiera się opłatę miejscową. W konsekwencji nadpłata postała także wobec tych osób, które uiściły opłatę na podstawie tej uchwały od 2008 r.

podatkowy wyłącznie bowiem w okresie przedawnienia wymiaru może kwestionować deklaracje złożone przez zobowiązanego poprzez wydanie i doręczenie temu podmiotowi decyzji wymiarowej (art. 171). Jeśli tego nie zrobił to należy przyjąć, że uznał, iż deklaracja jest prawidłowa. Podobnie zobowiązany musi uznać, że jego deklaracja jest prawidłowa, jeżeli nie zdążył jej skorygować w ramach terminu przedawnienia wymiaru (art. 139 § 1 pkt 2).

7. Przepis **art. 231** stanowi, że w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty w terminach, o których mowa w art. 228–230 i rozpatrywania go po upływie terminu przedawnienia wymiaru, nie stosuje się przepisów art. 192 i art. 196. W opisanej wyżej sytuacji rozstrzygnięcie w zakresie nadpłaty powinno nastąpić na podstawie art. 191.

8. Przepis **art. 232 § 1** stanowi, że prawo do zwrotu nadpłaty wygasa z upływem 5 lat, licząc od dnia, w którym upłynął termin jej zwrotu. W **art. 232 § 2** wskazuje się, że wraz z upływem terminu określonego w § 1 wygasa również prawo do złożenia wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych oraz możliwość zaliczenia nadpłaty na poczet zaległych oraz bieżących zobowiązań podatkowych. W **art. 232 § 3** wskazuje się, że złożenie wniosku o zwrot nadpłaty lub zaliczenie jej na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych przerywa bieg terminu, o którym mowa w § 1. Po przerwaniu termin ten biegnie na nowo od dnia złożenia wniosku o zwrot nadpłaty, od dnia zwrotu części nadpłaty lub od dnia zaliczenia jej części na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Przepis **art. 232** stanowi zmodyfikowany odpowiednik art. 80 o.p.

Oddział 10. Zwrot podatku

Przepis **art. 233 § 1** stanowi, iż przepisy ustawy mają odpowiednie zastosowanie do zwrotów podatku w zakresie nieuregulowanym w przepisach szczególnych, z tym że zaliczenie, o którym mowa w **art. 205**, następuje odpowiednio z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub skorygowania takiej deklaracji. Instrument zwrotu pełni co prawda inne niż nadpłata funkcje, występuje ponadto wiele jego rodzajów, których konstrukcja jest przy tym uregulowana w wielu aktach prawnych. Zasadne jest jednak wprowadzenie możliwie jednakowych mechanizmów prawnych dla nadpłat i zwrotów. W przypadku zwrotów będą one miały zastosowanie, jeśli przepisy szczególne regulujące konstrukcję poszczególnego rodzaju zwrotu nie stanowią inaczej. Celem przepisu **art. 233 § 1** jest rozszerzenie, w porównaniu do obecnie obowiązujących rozwiązań w o.p., zakresu przepisów zawartych w ordynacji podatkowej, które będą miały zastosowanie w odniesieniu do zwrotów podatku. W konsekwencji m.in. rozwiązanie przewidziane w dotychczasowym art. 133 § 2a o.p. zgodnie z którym stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od

towarów i usług może być wspólnik rozwiązanej spółki cywilnej, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku na gruncie nowych przepisów, znajdują się w przepisach dotyczących nadpłat, tj. art. 189 § 2 pkt 2 w zw. z **art. 233 § 1**. Należy zwrócić uwagę, że w systemie prawnym funkcjonują szczególne zwroty podatku, których konstrukcja prawna jest bardzo lakoniczna. Przykładem może być zwrot w podatku od środków transportowym. Jest on uregulowany w art. 11a ustawy z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych. Istotne jest więc, aby w sprawach nieuregulowanych w przepisach prawa materialnego, a dotyczących zwrotów podatku, można było zastosować odpowiednio przepisy o.p. Dotyczy to przy tym nie tylko przepisów odnoszących się do wprost do nadpłaty. W literaturze przedmiotu zwraca się uwagę na problem dotyczący możliwości i zakresu stosowania przepisów Ordynacji podatkowej do działań dotyczących stosowania instytucji zwrotów podatku[268]. Podkreśla się, że jest to kwestia istotna, gdyż, na co już zwrócono wyżej uwagę, akty będące podstawą materialno-prawną zwrotów podatku nie regulują wielu istotnych kwestii niezbędnych w ich praktycznym zastosowaniu. Dotyczy to m.in. zasad prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie wniosków i deklaracji dotyczących zwrotu, zasad korygowania deklaracji z wykazaną kwotą zwrotu podatku. Nie ma także powodów, aby nie stosować do zwrotów podatków także innych instytucji zwartych w ordynacji podatkowej np. instytucji interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, czy dotyczących następstwa prawnego. Obecnie np. wydanie interpretacji, o której mowa wyżej, nie jest możliwe w zakresie wszystkich zwrotów podatku. Brak jest bowiem takiej możliwości w zakresie np. zwrotów podatku przysługujących podmiotom, które nie są podatnikami. Dotyczy to np. zwrotu podatku akcyzowego przysługującego producentom rolnym, który jest związany z nabyciem oleju napędowego. Zgodnie bowiem z art. 14b o.p. interpretacje te dotyczą jedynie przepisów prawa podatkowego. Przepisami tymi są natomiast, zgodnie z art. 3 pkt 1 i 2 o.p. przepisy m.in. regulujące prawa i obowiązki organów podatkowych, podatników, płatników i inkasentów, a także ich następców prawnych oraz osób trzecich. Zwrot podatku, o którym mowa wyżej dotyczy, jak wyżej wskazano, podmiotu, który nie jest podatnikiem. Oznacza to, że przepisy, które go regulują nie są przepisami prawa podatkowego. W konsekwencji na gruncie obecnie obowiązujących przepisów nie może zostać wydana interpretacja przepisu prawa podatkowego dotycząca tej instytucji. W konsekwencji

[268] Kwestia dotycząca możliwością zastosowania niektórych przepisów zawartych w Ordynacji podatkowej na etapie realizacji zwrotów podatku została opisana w opracowaniu M. Popławskiego, pt. Zastosowanie przepisów Ordynacji podatkowej do zwrotu podatku, w: J. Głuchowski, A. Pomorska, J. Szołno-Koguc (red.) Główne wyzwania i problemy systemu finansów publicznych, Lublin 2009, s. 639-647

należy więc przyjąć, że przepisy zawarte w ordynacji podatkowej będą miały zastosowanie do zwrotów podatku wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w innych aktach. Reguła ta będzie stosowana na podstawie **art. 233 § 1**. Wyjątek odnosi się do zasad zaliczania zwrotu podatku. W takiej sytuacji zaliczenie zwrotu następuje z dniem złożenia deklaracji wykazującej zwrot podatku lub korekty takiej deklaracji. Inaczej będzie w przypadku, gdy zwrot podatku jest wykazywany w decyzji, w której określa się zwrot podatku. W takiej sytuacji zgodnie z § 2 zaliczenie, o którym mowa w art. 205, następuje z dniem wydania tej decyzji chyba, że zwrot jest wykazywany w deklaracji. Oznacza to, że nawet jeśli organ wyda decyzję i zmieni wysokość wykazanego w deklaracji zwrotu, zaliczenie nastąpi w dniu złożenia deklaracji, a nie w dniu wydania decyzji. Zgodnie natomiast z § 3 w przypadku, gdy zwrot wynika z wniosku, w którym określono kwotę zwrotu podatku, zaliczenie, o którym mowa w art. 196, następuje z dniem złożenia wniosku w sprawie zwrotu.

Rozdział 9. Ulgi w spłacie

1. Przepis **art. 234 § 1** utrzymuje obowiązującą możliwość odraczania terminu płatności podatków lub ich rozkładania na raty oraz odroczenia terminu płatności, rozkładania na raty lub umorzenia zaległości podatkowej wraz z odsetkami, zwolnienia płatnika z poboru podatków oraz ograniczenia poboru zaliczek.

Nowością jest wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed upływem terminu jego płatności, tj. zanim przekształci się w zaległości podatkową. Ulga ta będzie dostępna na tych samych zasadach, co obowiązujące obecnie umorzenie zaległości podatkowej. Instytucja ta jest potrzebna m.in. w zakresie podatków samorządowych, 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. Aktualnie podatnik musi 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. Wyeliminuje to konieczność czekania przez zobowiązanego na powstanie zaległości podatkowej, co aktualnie jest warunkiem zastosowania ulgi. Instytucja ta będzie dotyczyć także innych podatków w sytuacji, gdy znana będzie kwota 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 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; wystarczy, by 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.

W zakresie opłaty prolongacyjnej może być stosowana wyłącznie ulga polegająca na umorzeniu jej w całości lub części. Wynika to z niesamodzielnego charakteru tej opłaty. Zmiana terminu płatności opłaty prolongacyjnej jest możliwa w drodze zmiany decyzji o odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu na raty poprzez określenie innego terminu odroczenia lub ustalenie innych terminów płatności lub wysokości rat.

Bez zmian pozostanie dotychczasowa zasada proporcjonalnego zaliczenia kwoty umorzonych podatków na należność główną i ewentualne odsetki.

2. W ramach rozdziału dotyczącego ulg w spłacie Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego uznała zasadność regulacji o charakterze kompleksowym i w art. 235 umieszczono także przepisy dotyczące terminów płatności po udzieleniu ulgi, czy zasady wygaśnięcia decyzji dotyczących ulg. Dzięki temu zabiegowi tekst prawny stanie się bardziej przystępny, a przez to wpłynie na świadomość zainteresowanych w zakresie skutków niedotrzymania warunków wynikających z decyzji. Zobowiązani nie zawsze bowiem mają pełną wiedzę o zasadach konstrukcji przepisów podatkowych i umieszczenie także przepisów wskazujących skutki decyzji o udzieleniu ulgi i naruszenia wynikających z niej warunków w jednym miejscu ułatwi im poznanie całości regulacji dotyczącej ulg w spłacie.

3. Nie zmieniono obowiązujących regulacji o.p. wskazujących, że nowym terminem płatności jest dzień, w którym zgodnie z decyzją powinna nastąpić zapłata odroczonych podatków lub poszczególnych rat.

Podobnie jak w o.p. określono skutki, jakie dla terminu płatności wywiera brak zapłaty odroczonych podatków albo zaległości podatkowej lub którejkolwiek z rat. Zgodnie z proponowanym **art. 235 § 2** terminem płatności staje się termin, jaki obowiązywał przed wydaniem decyzji o udzieleniu ulgi, co wiąże się także z koniecznością zapłaty odsetek od zaległości za cały okres opóźnienia w zapłacie wobec pierwotnego terminu płatności.

Podobnie utrzymano dotychczasowe zasady wygasania decyzji o udzieleniu ulgi w spłacie w przypadku niedotrzymania terminu płatności odroczonych podatków albo zaległości podatkowej. Wygaśnięcie decyzji w całości powoduje powrót do pierwotnego terminu płatności i obowiązek zapłaty dodatkowo odsetek w pełnej wysokości zamiast opłaty prolongacyjnej.

Podobne skutki ma niedotrzymanie terminu płatności którejkolwiek z rat, na jakie rozłożono podatek albo zaległość podatkową. W tym wypadku skutki zależą jednak od liczby nieopłaconych w terminie rat. Jeżeli nie dokonano zapłaty jednej raty (i każdej następnej, o ile nie doszło do sytuacji braku zapłaty trzech kolejnych rat), decyzja wygasa wyłącznie w części dotyczącej każdej niezapłaconej raty. Odsetki będzie trzeba zapłacić tylko od kwoty tej raty. Dopiero z chwilą niedotrzymania terminu płatności trzech kolejnych rat decyzja wygasa w całości i cała kwota jest wymagalna wraz z odsetkami liczonymi od pierwotnego terminu płatności.

4. Zgodnie z **art. 236**, podobnie jak obecnie, w przypadku podatników prowadzących działalność gospodarczą organy mogą udzielać ulg, które nie stanowią pomocy publicznej. Dopuszczalne jest także udzielenie ulg stanowiących pomoc *de minimis,* na zasadach i warunkach wynikających z przepisów Unii Europejskiej.

Z kolei udzielanie ulg stanowiących pomoc publiczną jest możliwe w zakresie i na zasadach określonych w bezpośrednio obowiązujących przepisach Unii Europejskiej, lub w zakresie i na zasadach określonych na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów jako pomoc indywidualna, w tym zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach.

Zachowano także możliwość określenia przez Radę Ministrów szczegółowych warunków udzielania ulg w spłacie podatków wraz ze wskazaniem przypadków, w których ulgi są udzielane jako pomoc indywidualna, co może obejmować np. pomoc publiczną uznaną za zgodną z rynkiem wewnętrznym zgodnie z art. 103 ust. 2 akapit trzeci TFUE na mocy decyzji Rady.

5. W **art. 237** zdecydowano się wskazać na konieczne elementy wniosku o udzielenie ulgi, a także zawarto obowiązek załączenia do wniosku stosownych zaświadczeń, oświadczeń oraz

formularzy, o których mowa w przepisach ustawy o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej. Powyższe ma ułatwić występowanie przez obowiązanych o udzielenie ulg w spłacie oraz stanowić pomoc dla organów przy procedowaniu takich wniosków. Mając na względzie środki komunikacji elektronicznej, pozostawiono ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych możliwość określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku o udzielenie ulgi.

6. Stosownie do **art. 238** przypadki, w których organy mogą umarzać podatki z urzędu, pozostawiono praktycznie w tym samym kształcie jak w aktualnie obowiązujących przepisach, rozszerzając o pojawiające się w praktyce przypadki w których uznano zasadność umorzenia z urzędu.

Umorzenie z urzędu może nastąpić w braku możliwości egzekucji kwoty wyższej niż wydatki egzekucyjne lub gdy kwota nie przekracza 100 zł, zgodnie z limitem bagatelności przyjętym w projekcie ordynacji podatkowej. Umorzenie z urzędu jest także dopuszczalne, w odniesieniu do kwoty zaległości, która nie została zaspokojona w całości w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości na podstawie art. 13 ust. 1 lub 2 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 2344, 2491, z 2018 r. poz. 398, 650, 685, 1544 i 1629 oraz z 2019 r. poz. 55, 60 i 326). Przy tym umorzenie to jest możliwe także wyłącznie wtedy, gdy jest to zgodne z przepisami o pomocy publicznej. Umarzane z urzędu będą także podatki, gdy zobowiązany zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku albo pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji, albo przedmioty codziennego użytku nieprzekraczające wartości 5000 zł i nie pozostawił innych spadkobierców niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego i brak jest możliwości orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

Nowe przypadki umorzenia z urzędu obejmują przypadki, w których spadkobiercy istnieją, ale zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że koszty postępowania w sprawie przekroczą kwotę uzyskanego podatku, w takim wypadku prowadzenie postępowania nie byłoby ekonomicznie uzasadnione.

Kolejnym nowym przypadkiem umorzenia z urzędu jest sytuacja, w której kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w całości, gdyż została ograniczona do wartości stanu czynnego spadku bądź została zaspokojona z zachowaniem proporcjonalnej spłaty długów spadkowych zgodnie z przepisami kodeksu cywilnego o przyjęciu i odrzuceniu spadku oraz o odpowiedzialności za długi spadkowe. W tym wypadku istnieje bowiem zaległość, ale brak jest majątku z jakiego mogłaby zostać zaspokojona, lub osób za nią odpowiedzialnych. W braku

umorzenia tej zaległości, mimo braku szans na jej odzyskanie, istniałaby ona aż do okresu przedawnienia poboru, co nie ma żadnego uzasadnienia.

Z przyczyn uzasadnionych ekonomiką postępowania we wszystkich przypadkach umorzenia z urzędu decyzję umarzającą zaległość pozostawia się w aktach sprawy.

7. W rozdziale dotyczącym ulg w spłacie zawarto także przepisy dotyczące opłaty prolongacyjnej, która jest ściśle związana z udzielanymi ulgami w spłacie. Zgodnie z przepisem **art. 239** organ podatkowy w wydawanej decyzji o udzieleniu ulgi, polegającej na odroczeniu terminu płatności lub rozłożeniu podatków na raty, ustala opłatę prolongacyjną od kwoty podatku lub zaległości podatkowej.

Stawkę opłaty przyjęto jako 50% kwoty odsetek za zwłokę. Należy wskazać, że stawka ta obowiązywać będzie także w zakresie podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Tym samym zniesiono konieczność uchwalania wysokości stawki opłaty prolongacyjnej przez te jednostki, by taka opłata mogła być naliczana. Konsekwencją wprowadzonej zmiany jest brak możliwości rezygnacji przez daną jednostkę samorządu terytorialnego z wprowadzenia opłaty prolongacyjnej, jednak mają one możliwość umarzania naliczonej opłaty prolongacyjnej na zasadach ogólnych, gdy jest to uzasadnione ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym. Wprowadzenie jednolitej stawki opłaty prolongacyjnej zarówno w ulgach udzielanych w odniesieniu do dochodów państwa, jak i jednostek samorządu terytorialnego jest wyrazem realizacji zasady powszechności opodatkowania i konstytucyjnego obowiązku ponoszenia ciężarów publicznych.

Utrzymano zasadę, że zmiany stawki opłaty prolongacyjnej po wydaniu decyzji nie mają znaczenia dla ustalonej opłaty prolongacyjnej, która bazuje na jej wysokości obowiązującej w dniu wydania decyzji. Terminem płatności opłaty prolongacyjnej jest termin płatności odroczonego podatku lub poszczególnych rat, zaś w razie niedotrzymania terminu stosuje się odpowiednio zasady obowiązujące w zakresie odroczonych lub rozłożonych na raty podatków. Opłata prolongacyjna nie będzie ustalana wyłącznie w przypadku, gdy przyczyną wydania decyzji o udzieleniu ulgi jest klęska żywiołowa lub wypadek losowy. Opłata ustalona w decyzji może, na zasadach wynikających z art. 234 § 3, podlegać umorzeniu w całości lub w części, jeśli organ uzna to za uzasadnione.

Szczegółowe zasady naliczania opłaty prolongacyjnej zostaną określone w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

8. W przepisie **art. 240** uregulowano ulgi dotyczące pobrania podatku przez płatnika. Utrzymano obowiązującą obecnie w o.p. możliwość zwolnienia płatnika, na jego wniosek, z obowiązku pobrania podatku (w tym także zaliczek), o ile podatnik wykaże, że pobranie

podatków zagraża jego ważnym interesom, a w szczególności jego egzystencji. W przypadku, gdy pobrane podatki byłyby niewspółmiernie wysokie w stosunku do podatku należnego za okres rozliczeniowy w celu uzyskania ulgi wystarczy uprawdopodobnienie spełnienia tego warunku. Podobnie utrzymano możliwość ograniczenia przez organ poboru zaliczek od zobowiązanego, jeżeli byłyby one niewspółmiernie wysokie w stosunku do przewidywanej kwoty podatku za dany okres rozliczeniowy. Utrzymano także regułę, zgodnie z którą organ podatkowy określa termin wpłacenia podatków lub zaliczki na podatek, chyba że zobowiązany ma obowiązek dokonania okresowego rozliczenia tych podatków. Organy właściwe w sprawie udzielania powyższych ulg zostały określone w **art. 241**.

Warto podkreślić, ze w ulgach dotyczących zaliczek, w odróżnieniu od innych ulg w spłacie, brak jest uznania administracyjnego po stronie organu wykazanie lub uprawdopodobnienie spełnienia warunków jej udzielenia.

9. W **art. 241** wprost wskazano, że organem właściwym w sprawie udzielania ulg w spłacie jest naczelnik urzędu skarbowego, gdyż podmiot ten jest właściwy do poboru większości podatków. Wprost wskazano także, że przypadku podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego, innych niż pobierane przez naczelnika urzędu skarbowego, w sprawie udzielenia ulg w spłacie właściwe są te organy. W przypadku podatków stanowiących dochód samorządu terytorialnego, ale pobieranych przez naczelników urzędów skarbowych, utrzymano dzisiejsze zasady udzielania ulg w spłacie przez naczelników urzędów skarbowych za zgodą przewodniczącego zarządu jednostki samorządu terytorialnego.

Na wzór aktualnie obowiązujących przepisów pozostawiono możliwość dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych określenia w drodze rozporządzenia właściwości rzeczowej organów podatkowych w sprawach udzielania ulg w spłacie, choć ze względu na uregulowanie tego zagadnienia w ustawie wydanie rozporządzenia nie jest konieczne.

Rozdział 10. Odpowiedzialność podatnika, płatnika i inkasenta

1. Zagadnienia odpowiedzialności podatkowej zostały uregulowane w oparciu o dotychczasowy model normatywny, z jednoczesnym uporządkowaniem przepisów, dostosowaniem rozwiązań podatkowych do przepisów Kodeksu rodzinnego i opiekuńczego, regulujących małżeńskie stosunki majątkowe, wyeliminowaniem dostrzeżonych wad i nadmiernego skomplikowania regulacji w niektórych obszarach. Dla przykładu można wskazać spójność projektowanych rozwiązań w art. 242 § 2 i 6 z art. 31 § 1 k.r.i o., art. 238 § 4 z art. 47^1 k.r.i.o.[269], ale niespójność art. 29 § 2 o.p. z art. 47, ar. 51 i 52 k.r.o. Należy podkreślić, że kodeks

[269] Wyrok SA w Łodzi z dnia 29 lipca 2015 r., III AUa 1322/14, niepubl.

rodzinny i opiekuńczy już od 20 stycznia 2005 r. nie zna np. instytucji zniesienia wspólności majątkowej małżeńskiej, którym posługuje się obowiązująca ordynacja podatkowa. Rezultatem powinna być merytoryczna poprawa regulacji i zmniejszenie kazuistyki przepisów, a także uczynienie ich bardziej syntetycznymi.

2. Przyjmując określoną w dziale II kolejność zakresów regulacji, kierowano się tym, że mimo iż następstwo prawne powinno mieć pierwszeństwo w regulacji, to jednak w znacznym stopniu odpowiedzialność następców prawnych, tj. spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych jest uregulowana w przepisach Kodeksu cywilnego, do którego odsyła art. 287 § 1 projektu (art. 98 § 1 o.p.). Zatem, mimo że spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjni ponoszą odpowiedzialność całym swoim majątkiem (do chwili przyjęcia spadku tylko spadkiem – art. 1030 k.c.) – co wynika z art. 278 § 1 projektu (art. 98 § 1 o.p.) w związku z art. 1030 k.c.[270] - to jednak nie przepisy działu II rozdziału 10 i 12 projektu regulują tę odpowiedzialność. Rzeczą naturalną było więc umieszczenie przed przepisami o następstwie prawnym przepisów o odpowiedzialności osób trzecich jako ściślej związanych z odpowiedzialnością podatkową (**art. 249-273**). Poza tym uznano, że zagadnienia odnoszące się do odpowiedzialności podatnika, płatnika, inkasenta, czy związane z następstwem prawnym przynależą do szeroko rozumianej problematyki zobowiązań podatkowych. Przepisy w tym zakresie z reguły mają charakter materialnoprawny.

3. W zakresie odpowiedzialności podatkowej:

– dostosowano przepisy o odpowiedzialności podatkowej osób fizycznych pozostających w związkach małżeńskich do terminologii i rozwiązań przewidzianych w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym;

– ustanowiono odpowiedzialność zapisobierców zwykłych, za zaległości podatkowe spadkodawcy jako osób trzecich (w miejsce „martwej" dziś regulacji ustanawiającej zapisobierców następcami prawnymi);

– usunięto niektóre „martwe" regulacje z zakresu odpowiedzialności osób trzecich (art. 111 o.p. przewidujący odpowiedzialność członków rodziny podatnika);

– ustanowiono zasadę, że organ podatkowy odstępuje od orzeczenia o odpowiedzialności osoby trzeciej, jeżeli byłoby to rażąco niesłuszne (takie rozwiązanie przewidywały przepisy obowiązującej przed wejściem w życie aktualnie obowiązującej ordynacji podatkowej ustawy

[270] E. Macierzyńska-Franaszczyk (w:) Charakter odpowiedzialności przed przyjęciem spadku i zapisu windykacyjnego, P. Stec (red.), M. Załucki (red.), 50 lat Kodeksu cywilnego, Lex/el. 2015, pkt 2.

z dnia 19 grudnia 1980 r. o zobowiązaniach podatkowych[271]). Brak takiego przepisu jest dostrzegany w orzecznictwie sądów administracyjnych[272];

– uporządkowano, a częściowo zmodyfikowano rozwiązania proceduralne związane z orzekaniem o odpowiedzialności osób trzecich.

4. Nie ulega zmianie obowiązująca obecnie zasada, w myśl której podatnik odpowiada za podatek całym swoim majątkiem **art. 242 § 1**. Odpowiedzialność majątkiem wspólnym nie będzie więc dotyczyć tych zobowiązań podatkowych jednego ze współmałżonków, które powstały przed zawarciem związku małżeńskiego (art. 29 § 1 w zw. z art. 26 o.p.)[273]. Utrzymano też dzisiejszą zasadę odpowiedzialności osób fizycznych pozostających w związkach małżeńskich, także z majątku objętego wspólnością majątkową, przy czym uściślono, że zasada ta dotyczy tylko podatku wynikającego z takiego zobowiązania podatkowego, które powstało w czasie trwania małżeństwa (**art. 242 § 2**). W ten sposób wyeliminowano dotychczasowe wątpliwości odnoszące się do zakresu odpowiedzialności z majątku wspólnego, a więc czy może on obejmować także zobowiązania powstałe przed zawarciem małżeństwa. Tego rodzaju rozwiązanie uznane zostało za niesłuszne, nadmiernie obciążające dla interesów rodziny oraz tego małżonka, który wstępując w związek małżeński, nie był dłużnikiem podatkowym.

Istniejący obecnie w ordynacji podatkowej art. 26a (**art. 243 projektu**) został poprawiony wskutek czego wskazuje, że pozorna lub ukryta umowa o pracę, czy umowa cywilnoprawna zawarta przez płatnika wyłącza odpowiedzialność podatkową podatnika a wprowadza tylko odpowiedzialność płatnika. Określenie pozorna umowa o pracę należy rozumieć tak jak w kodeksie cywilnym (art. 83 k.c.). Ujmując najogólniej z pozornością umowy mamy do czynienia wówczas, gdy strony swobodnie i z rozmysłem tworzą czynność prawną ujawnioną, której treść nie stanowi odzwierciedlenia ich rzeczywistych zamiarów. Strony stwarzają pozór rzeczywistego dokonania czynności prawnej o określonej treści, podczas gdy tak naprawdę nie chcą wywołać żadnych skutków prawnych, lub chcą wywołać inne, niż w pozornej czynności deklarują. Poza tym w rozumieniu **art. 243** projektu (art. 26a o.p.) przy wydawaniu decyzji wymiarowej (określającej wysokość zobowiązania podatkowego) zostanie ono pomniejszone o wysokość zaliczki należnej zgodnie z przepisami lub podatnik zostanie zwolniony od jej zapłaty. Przy ocenie, czy zaistniała pozorność umowy, w tym warunek zgody drugiej strony,

[271] Dz. U. z 1993 r. Nr 108, poz. 486 z późn. zm.
[272] Zob. np. wyroki NSA z dnia 1 lutego 2017 r., II FSK 2225/15 i II FSK 3505/15, CBOSA.
[273] Wyrok SN z dnia 22 maja 2012 r., II UK 339/11, OSNP 2013, nr 7-8, poz. 97; wyrok NSA z dnia 16 grudnia 2009 r., II FSK 570/08, CBOSA.

która musi być uprzednia, może być celowe odwołanie się do czynności prawnych stron dokonanych później, mogą one świadczyć o pozorności wcześniej zawartej umowy lub też w inny sposób tłumaczyć wyrażoną wcześniej wolę stron.[274]

5. W projekcie uznano za zbyteczne definiowanie na użytek prawa podatkowego pojęcia „majątek", albowiem jego rozumienie nie budzi wątpliwości[275] i ma swoje utrwalone znaczenie nie tylko w orzecznictwie sądowym ale i piśmiennictwie[276], a także w przepisach prawa odróżniających majątek od mienia (art. 44 k.c.). Przez majątek rozumie się w znaczeniu szerszym ogół praw i obowiązków majątkowych podmiotu prawa, a w znaczeniu węższym oznacza tylko aktywa, czyli prawa majątkowe podmiotu prawa co pozwala na utożsamienie pojęć mienie i majątek[277]. W tym ostatnim znaczeniu pojęciem majątek posługuje się **art. 242 § 1** projektu.

6. Tak jak dotąd zmiany w stosunkach majątkowych między małżonkami będą skuteczne wyłącznie w zakresie tych zobowiązań podatkowych, które powstały po ich zmianie (**art. 242 § 3-5**). Zmiana w stosunku do dotychczasowego stanu prawnego ma wyłącznie charakter redakcyjno-terminologiczny, uwzględniono też rozwiązania zawarte w Kodeksie rodzinnym i opiekuńczym, dotychczas pomijane w ordynacji podatkowej (ustanowienie rozdzielności majątkowej z wyrównaniem dorobków). Uściślono, że podatnik pozostający w związku małżeńskim, który zgodnie z wyrażonymi w projekcie ustawy podatkowej regulacjami nie ponosi odpowiedzialności majątkiem objętym wspólnością majątkową, odpowiada za podatek swoim majątkiem osobistym (**art. 242 § 6**).

7. Utrzymano dotychczasowe zasady odpowiedzialności płatnika za podatek niepobrany lub niewpłacony na rachunek organu podatkowego, jak również zasadę, że płatnik będący osobą fizyczną pozostającą w związku małżeńskim ponosi odpowiedzialność także z majątku objętego wspólnością ustawową na analogicznych zasadach jak podatnik (art. 30 o.p.), co uregulowano w **art. 244 § 1 i 2**. Tak jak dotąd nie będzie ponosił odpowiedzialności płatnik, który nie pobrał podatku z winy podatnika. Utrzymano też regułę, że przepis szczególny może

[274] Wyrok SN z dnia 21 kwietnia 2010 r. V CSK 369/09, Lex nr 602337 z glosami: aprobującą M. Godlewskiego, Glosa Lex/el 2011 i krytyczną K. Mularskiego, Rejent 2012, nr 3, s. 158 – 171.

[275] Zob. L. Etel (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 315; S. Babiarz (w:) S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2015, s. 262.

[276] Zob. E. Gniewek (w:) Kodeks cywilny. Komentarz, red. E. Gniewek, P. Machnikowski, Warszawa 2013, s. 112; Ł. Żelechowski (w:) Kodeks cywilny. Komentarz, t. 1, Przepisy wprowadzające (art. I-LXV p.w.k.c.). Część ogólna. własność i inne prawa rzeczowe (art. 1-352 k.c.), red. K. Osajda, Warszawa 2013, s. 523-524.

[277] M. Bednarek, Mienie. Komentarz do art. 44-55[3] Kodeksu cywilnego, Kraków 1997, s. 30-31; A. Dyoniak, Pojęcie majątku w prawie cywilnym, PiP 1985, nr 11-12; wyrok SN z dnia 3 grudnia 2009 r., II CSK 215/09, Lex nr 551060 z glosa aprobującą M. Jasiakiewicza, PPE 2010, nr 3, s. 83-95.

uchylać odpowiedzialność płatnika (art. 30 o.p.), a wynika to z art. 244 § 2. Tak jak dotychczas przepisu art. 242 § 2 projektu (art. 26a § 2 o.p.) nie będzie się stosowało w sytuacji określonej w art. 243 § 1 projektu (art. 26a § 1 o.p.). Przepisy **art. 244 § 3 pkt 1 - 6** projektu są odpowiednikami art. 30 § 3 pkt 1 - 6 o.p. Zachowano w niezmienionym kształcie rozwiązania proceduralne dotyczące orzekania o odpowiedzialności płatnika i podatnika za podatek niepobrany lub tylko niewpłacony na rachunek organu podatkowego (art. 30 o.p.), wskazując te zasady w art. **245 pkt 1 i 2**. Przyjęto, że zarówno decyzja o odpowiedzialności płatnika, jak i decyzja o odpowiedzialności inkasenta są decyzjami deklaratoryjnymi[278]. Uściślono, że wydając w takich przypadkach decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego organ podatkowy wskazuje kwotę, za którą odpowiada podatnik. W **art. 245 pkt 2** zrezygnowano ze zwrotu używanego w dotychczasowym art. 30 § 5 o.p. „decyzja o odpowiedzialności podatnika", notabene krytykowanej w piśmiennictwie[279]. W praktyce bowiem organy podatkowe wydają decyzję określającą wysokość zobowiązania podatkowego[280]. Zatem w omawianym przepisie zwrot „ze wskazaniem kwoty, za którą odpowiada podatnik" nie zawsze będzie oznaczał, że podatnik będzie zobowiązany ją zapłacić. Tak będzie tylko wówczas, gdy podatek nie został wpłacony przez płatnika albo zapłacony przez podatnika.

Utrzymano bez zmian dotychczasowe rozwiązania dotyczące odpowiedzialności inkasenta (art. 30 o.p.) - **art. 246**.

Przepis **art. 247** jest odpowiednikiem dotychczasowego art. 31 o.p. Rozdział 10 działu II jest odpowiednim miejscem dla jego usytuowania, albowiem przepis ten reguluje problem „kto będzie wykonywał obowiązki płatnika lub inkasenta"[281].W przepisie **art. 247** projektu (art. 28 o.p.) utrzymano, w zasadzie jego dotychczasowe brzmienie. Nie uwzględniono propozycji by także płatnicy i inkasenci podatków samorządowych, a w zasadzie notariusze, tak jak płatnicy podatków stanowiących dochód budżetu państwa, obligatoryjnie otrzymywali wynagrodzenie za pobór podatków stanowiących dochód samorządowych organów podatkowych. Dotychczasowe brzmienie przepisu art. 28 § 4 o.p.(**art. 247 § 3** projektu) nie narusza ani zasady

[278] Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 27 września 1999 r., FPS 6/99, ONSA 2000, nr 1, poz. 1 z glosą krytyczną H. Dzwonkowskiego, „Państwo i Prawo" 2000, nr 8, s. 113-117; wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2016 r., II FSK 3403/13, CBOSA; L. Etel (w:) Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 329.

[279] L. Etel (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 333; A. Olesińska, Kto powinien zapłacić p.c.c. niepobrany przy sprzedaży działki gruntu przez rolnika, „Prawo i Podatki" 2010, nr 6, s. 17.

[280] Zob. wyrok WSA w Olsztynie z dnia 9 września 2009 r., I SA/Ol 455/09 z glosą krytyczną A. Olesińskiej, „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2010, nr 4, s. 179-190.

[281] L. Etel (w:) R. Dowgier, L. Etel, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, K. Teszner, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2017, s. 405.

równości płatników (art. 32 ust. 1 Konstytucji RP), ani zasady demokratycznego państwa prawnego (art.32 ust. 2 w związku z art. 2 Konstytucji RP), czy zasady proporcjonalności (art. 31 ust. 3 Konstytucji) albowiem notariusze są osobami zaufania publicznego i w dodatku otrzymują opłaty za wykonywane czynności notarialne. Nie mniej jednak nie oznacza to, że należy akceptować sytuację, w której rady gmin nie podejmują uchwał, o których mowa w art. 28 § 4 o.p. Podnoszone w trakcie konsultacji argumenty powinny stanowić przesłankę przemawiającą za podniesieniem wysokości taksy notarialnej.

W **art. 247 § 3** projektu (art. 28 § 4 o.p.) wprowadzono jednak wytyczne, których nie zawiera obowiązujący art. 28 § 4 o.p., a które rada gminy, rada powiatu i sejmik województwa powinny uwzględniać, o ile zdecydują o podjęciu uchwał wprowadzających wynagrodzenie dla płatników i inkasentów podatków samorządowych. Są one zbliżone, jak w przypadku wynagrodzeń za obliczenie i pobór podatków stanowiących dochód budżetu państwa. Różnica tkwi tylko w tym, że uchwały rad gmin, rad powiatów i sejmików województw mogą różnicować wynagrodzenia w zależności od rodzaju podatku. Wyrażane są bowiem poglądy, że kryteria te powinny być podobne, co nie prowadzi do konieczności wprowadzenia identycznych rozwiązań dla każdego podatku.[282]Uchwała w tym przedmiocie jest aktem prawa miejscowego.[283] Z art. 94 Konstytucji RP wynika, że „ Organy samorządu terytorialnego oraz terenowe organy administracji rządowej, na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie, ustanawiają akty prawa miejscowego obowiązujące na obszarze działania tych organów. Zasady i tryb wydawania aktów prawa miejscowego określa ustawa". Mając na uwadze ten przepis i art. 92 ust. 1 Konstytucji RP zgodnie, z którym „ Rozporządzenia są wydawane przez organy wskazane w Konstytucji, na podstawie szczegółowego upoważnienia zawartego w ustawie i w celu jej wykonania. Upoważnienie powinno określać organ właściwy do wydania rozporządzenia i zakres spraw przekazanych do uregulowania oraz wytyczne dotyczące treści aktu" i dostrzegając zachodzące między nimi zróżnicowania odnoszące się, między innymi, do wytycznych, należy zwrócić uwagę na to, że jednak tak rozporządzenie, którym mowa w art. **247 § 2** i uchwała, o której mowa w **art. 247 § 3** projektu są aktami wykonawczymi. To oznacza, że w zasadzie nie powinno być między nimi istotniejszego zróżnicowania, także w zakresie wytycznych. Treść art. 94 Konstytucji RP, a w szczególności określenie „na podstawie i w granicach upoważnień zawartych w ustawie" nie stoją na przeszkodzie by w przepisie upoważniającym organy samorządowe do wydania uchwał

[282] Tamże s. 393 – 394; uchwała RIO w Opolu z dnia 25.01.2001 r. nr 2/30/2001, OwSS 2001, nr 4, poz. 135.
[283] Wyrok NSA z dnia 26.10.2001 r. SA/Rz 1622/01 FK 2002, nr r, s. 60 z glosą aprobującą M. Popławskiego FK 2002, nr 2, s. 65 – 70.

zawrzeć wytyczne, które wprowadzałyby zasadę równego traktowania podmiotów o podobnych cechach z możliwością zróżnicowania ich sytuacji z uwagi na przedmiot regulacji. Rozwiązanie to nie narusza więc zasady samodzielności ustrojowej jednostek samorządu terytorialnego a ingerencja ustawodawcy ma tu formę bardzo łagodną.

Rozdział 11. Odpowiedzialność podatkowa osób trzecich

Oddział 1. Przepisy ogólne

1. W zakresie odpowiedzialności osób trzecich nie wprowadzono daleko idących zmian merytorycznych[284]. Co do redakcji przepisów, oddzielono przepisy ogólne od szczegółowych przepisów regulujących odpowiedzialność poszczególnych kategorii osób trzecich; zagadnienia ogólne i szczegółowe ulokowano w osobnych oddziałach.

2. W (art. 107 o.p.) **art. 249 § 1** utrzymana została zasada, że katalog osób trzecich ma charakter zamknięty, a zarazem przesłanki i zakres odpowiedzialności określa ustawa. Oznacza to, że odpowiedzialność ta może być nałożona na osobę trzecią tylko w ustawie – Ordynacja podatkowa. Podtrzymano też dotychczasowe rozwiązanie, w myśl którego odpowiedzialność osoby trzeciej jest odpowiedzialnością solidarną z podatnikiem, względnie jego następcą prawnym w sytuacji, gdy należność, za którą odpowiada osoba trzecia, została przejęta przez następcę prawnego. Zarazem w art. 249 **§ 3** proponuje się uściślić, że jeżeli wraz z podatnikiem, płatnikiem, inkasentem lub ich następcą prawnym odpowiedzialność ponoszą osoby trzecie, to odpowiedzialność tych osób jest również odpowiedzialnością solidarną, z zastrzeżeniem zawartym w art. **257 § 2**, który dotyczy sytuacji, gdy przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część zostały nabyte na współwłasność ułamkową. Wówczas odpowiedzialność, jaka zaistnieje między współwłaścicielami, jest odpowiedzialnością w częściach ułamkowych. Podkreślić bowiem należy, że zgodnie z art. 196 § 1 k.c. „współwłasność jest albo współwłasnością w częściach ułamkowych, albo współwłasnością łączną". Obowiązujący obecnie art. 112 § 1 o.p. nie mówi o tym wprost. Wprowadzenie tych regulacji oznacza istnienie co do zasady tzw. podwójnej solidarności[285].

[284] Odpowiedzialność osób trzecich przewidują także przepisy podatkowe innych państw, np. Ordynacja podatkowa Hiszpanii i wzór Kodeksu podatkowego CIAT, z tym że w ordynacji podatkowej Hiszpanii osoby trzecie nazywane są podmiotami odpowiedzialnymi subsydiarnie (art. 43), a więc istota ich odpowiedzialności jest identyczna, jak w polskiej ordynacji podatkowej. Podmiotowo jest to jednak odpowiedzialność szersza albowiem obejmuje też osoby zlecające i podzlecające wykonanie robót lub świadczenie usług, a także pośredników i agentów celnych. Wzór Kodeksu podatkowego CIAT odpowiedzialność osób trzecich za należności podatnika reguluje w przypadku niewypłacalności (braku zapłaty). Podmioty te wskazane zostały w art. 37 wzoru Kodeksu.

[285] Wyrok WSA w Łodzi z dnia 15 grudnia 2014 r., I SA/Łd 240/14, CBOSA.

3. W art. **249 § 1** określono zakres przedmiotowy odpowiedzialności osób trzecich, przy czym zakres ten dotyczy wszystkich osób trzecich, o ile modyfikacja tego zakresu nie wynika z przepisu szczególnego regulującego odpowiedzialność danej kategorii osób trzecich. I tak osoby trzecie co do zasady odpowiadają za: zaległość podatkową podatnika; podatek niepobrany lub pobrany, a niewpłacony przez płatnika na rachunek organu podatkowego; podatek pobrany, a niewpłacony przez inkasenta na rachunek organu podatkowego; odsetki za zwłokę od należności objętych odpowiedzialnością osoby trzeciej naliczone do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności[286]; koszty upomnienia; koszty egzekucyjne obciążające zobowiązanego powstałe do dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej w zakresie należności objętych decyzją o odpowiedzialności osoby trzeciej oraz przypadających od nich odsetek za zwłokę[287].

4. W art. **249 § 2** wprowadzono przepis umożliwiający organom podatkowym bardziej elastyczne niż dotąd orzekanie w przedmiocie odpowiedzialności osób trzecich za cudze należności. Tego typu regulacja obowiązywała w ustawie o zobowiązaniach podatkowych. Rezygnację z niej w obowiązującej ordynacji podatkowej ocenić należy jako błąd. Dlatego proponuje się wprowadzenie zasady, że osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w niniejszym rozdziale, jeżeli udowodni lub uprawdopodobni, że byłoby to rażąco niesłuszne. Określenie „rażąca niesłuszność" nie funkcjonuje wprawdzie w przepisach prawa podatkowego czy nawet administracyjnego, ale jest używane w orzecznictwie sądów administracyjnych[288]. Określenie "rażąco niesłuszne" jest typowym określeniem nieostrym, jakich wiele w systemie prawa, w tym także prawa podatkowego. Są to określenia zapewniające elastyczność orzekania w przypadku, gdy przepisy prawa są restrykcyjne. Określenia nieostre wymagają zgodnie z przyjętymi w orzecznictwie[289] oraz piśmiennictwie[290] poglądami uwzględnienia nie tylko uwarunkowań zewnętrznych wynikających z chronionych wartości

---

[286] Wyrok NSA z dnia 20 października 2015 r., I FSK 977/14, CBOSA; wyrok NSA z dnia 12 września 2014 r., I FSK 1311/13, CBOSA; wyrok SN z dnia 19 stycznia 2016 r., I UK 23/15, CBOSA.

[287] Przedmiotowy zakres odpowiedzialności określony w ordynacji podatkowej Hiszpanii jest zbliżony do zakresu przedstawionego w art. 206, ale obejmuje także kary podatkowe (art. 174 ust. 5).

[288] Zob. wyrok NSA z dnia 28 kwietnia 2008 r., II FSK 23/08, CBOSA; wyrok NSA z dnia 26 września 2011 r., II FSK 546/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 17 czerwca 2010 r., I OSK 1152/09, CBOSA; postanowienie NSA z dnia 30 października 2012, I OSK 998/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 4 kwietnia 2014 r., I OSK 285/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 27 marca 2013 r., II OSK 2286/11, CBOSA; postanowienie SN z dnia 22 października 2009 r., I UZ 64/09, niepubl. Określenie to natomiast funkcjonuje w kodeksie podatkowym Czech w § 174 ust. 2, § 248 ust. 1, czy ordynacji podatkowej Niemiec – § 85, § 109 ust. 1, § 163, § 258.

[289] Zob. wyrok NSA z dnia 20 listopada 1990 r., II SA 759/90, OSP 1991, nr 7-8, poz. 178.

[290] Zob. glosa W. Masewicza do wyroku NSA z dnia 20 listopada 1990 r., II SA 759/90, OSP 1991, nr 7-8, poz. 178; L. Garlicki, Przegląd orzecznictwa TK, PS 1992, nr 11-12, s. 52.

zawartych w całym systemie prawa (Konstytucji RP), ale i jego uwarunkowań wynikających z wartości i zasad leżących u podstaw aktu normatywnego, w którym zastosowano dane pojęcie nieostre. Należy więc nawiązywać w rozstrzygnięciu do zasad ogólnych prawa podatkowego (art. 14-32 projektu). Dopiero wtedy dokonana ocena szczegółowo ustalonych okoliczności sprawy nie będzie nosiła cech dowolności i mieścić się będzie w ramach dopuszczalnego stosowania pojęcia nieostrego. Określenia nieostre nie są definiowane. Jako przykład zastosowania tego pojęcia można podać sytuację, w której np. członek zarządu w okresie sprawowania funkcji, nie mógł nawet przy dochowaniu najwyższej staranności, uzyskać wiedzy o okolicznościach i przesłankach uzasadniających zgłoszenie wniosku o upadłość. Jako przykłady pojęć nieostrych funkcjonujących w systemie prawa można podać:

- zagrożenie obronności lub bezpieczeństwa państwa (art. 39 ustawy z dnia 26 stycznia 2018 r. - Prawo przedsiębiorców[291]);
- niesłuszna korzyść (art. 1 ust. 1 ustawy z dnia 21 czerwca 1990 r. o zwrocie korzyści uzyskanych niesłusznie kosztem Skarbu Państwa lub innych państwowych osób prawnych[292]);
- ważna przyczyna (art. 155 § 2 o.p.);
- należyta staranność (art. 17 ust. 2a ustawy o VAT[293]);
- interes publiczny (art. 3 ust. 1 ustawy z dnia 6 września 2001 r. o dostępie do informacji publicznej[294]).

Określenie rażąco niesłuszne jest pojęciem nieostrym, które nie ma i nie może mieć stałej treści, przez co nie może być zdefiniowane. Uzyskuje ono znaczenie w zależności od kontekstu sprawy. W postępowaniu z zakresu odpowiedzialności osób trzecich, w którym strona co najmniej uprawdopodabnia przesłankę rażącej niesłuszności odpowiedzialności organ podatkowy będzie musiał ocenić, czy twierdzenia strony są zasadne. Podkreślić tu należy, że Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 14 grudnia 1999 r. (SK 14/98, OTK 1999 nr, 7 poz. 163) wyraził pogląd, „że użycie przez prawodawcę pojęć nieostrych lub klauzul generalnych nie jest równoznaczne z przyznaniem interpretatorowi absolutnej i pozostającej poza wszelką kontrolą swobody w zakresie wykładni tego rodzaju zwrotów, a wręcz przeciwnie zobowiązuje organ stosujący prawo do szczególnej staranności, a zwłaszcza do wszechstronnej i

[291] Dz. U. z 2018 r. poz. 646 z późn. zm.

[292] Dz. U. z 1990 r. Nr 44, poz. 255 z późn. zm.

[293] Dz. U. z 2017 r. poz. 1221 z późn. zm.

[294] Dz. U. z 2016 r. poz. 1764 z późn. zm. ; K. Lasiński- Sulecki, Pojęcie "należyta staranność" i jego znaczenie na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług, ZNSA 2017, nr 6, s. 54 - 63.

szczegółowej oceny konkretnych okoliczności w danej sprawie." Jakie dyrektywy interpretacyjne należy tu uwzględnić wskazano wyżej.

Konstrukcja przepisów dotyczących odpowiedzialności osób trzecich określa zarówno pozytywne przesłanki przeniesienia odpowiedzialności, jak i przesłanki negatywne, które pozwalają na uwolnienie się od tej odpowiedzialności. O ile ciężar udowodnienia przesłanek pozytywnych spoczywa na organie podatkowym, o tyle w odniesieniu do przesłanek negatywnych ciężar ich wykazania powinien spoczywać na podmiotach potencjalnie odpowiedzialnych jako osoby trzecie. Dotyczy to także przesłanki negatywnej w postaci rażącej niesłuszności.

Rozwiązanie przewidziane w art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych przewidywało rozstrzygnięcie o odstąpieniu od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, które zobowiązywało organ podatkowy do badania przesłanek w tym przepisie określonych[295] w każdej sprawie z tego zakresu[296]. Przesłanka rażącej niesłuszności powinna być oceniona w odniesieniu do całokształtu towarzyszących sprawie okoliczności, a nie powinna być ograniczona tylko do oceny sytuacji majątkowej, mieszkaniowej, czy rodzinnej osoby trzeciej.

Uregulowanie zawarte w art. 107 § 3 o.p. zostało zawarte w treści art. **253 § 3**, albowiem przepis art. 253 § 2 odnosi się do odpowiedzialności za odsetki naliczone po dniu wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, jeżeli nie dotrzymała ona terminu płatności. Dlatego rzeczą naturalną było umieszczenie dotychczasowego przepisu art. 107 § 3 o.p., odnoszącego się do braku wpływu ogłoszenia upadłości podatnika lub jego następcy prawnego na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej. Przepis ten należy rozumieć tak, że odsetki za zwłokę naliczane będą w każdym przypadku (poza art. 165 projektu). A więc stwierdzić należy, że upadłość podatnika, płatnika lub ich następcy prawnego nie jest okolicznością prowadzącą do zaniechania naliczania odsetek za zwłokę po dniu ogłoszenia upadłości i nie pozbawia Skarbu Państwa tej rekompensaty z tytułu zwłoki w uregulowaniu należności podatkowych. Przepis art. 92 ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. – Prawo upadłościowe nie zakazuje ich naliczania ani zaspokojenia za ten okres od współdłużników lub samego upadłego,

[295] Z art. 40 ust. 2 ustawy o zobowiązaniach podatkowych wynika, że „Organ podatkowy odstąpi od orzeczenia odpowiedzialności podatkowej ze względu na zasady współżycia społecznego lub inne ważne względy społeczno-gospodarcze".

[296] Zob. wyroki NSA: z dnia 28 października 2004 r., FSK 1131/04, CBOSA; z dnia 25 stycznia 2002 r., I SA/Kr 706/00, CBOSA; z dnia 9 listopada 2001 r., III SA 2164/00, CBOSA, a także wyrok SN z dnia 7 listopada 1997 r., II UKN 308/97, OSNP 1998, nr 16, poz. 485.

a określa tylko z jakich źródeł podlegają zaspokojeniu odsetki należne za okres od dnia ogłoszenia upadłości.

5. W myśl art. **250** (art. 109 § 1 w zw. z art. 107 § 1 o.p.) do odpowiedzialności osoby trzeciej przewidzianej w niniejszym rozdziale będą stosowane odpowiednio przepisy art. 242, a więc zasady, które dotyczą odpowiedzialności podatnika, w tym także podatnika pozostającego w związku małżeńskim. W art. **251 § 1** utrzymano zasadę, że orzeczenie o odpowiedzialności osoby trzeciej następuje w drodze decyzji (art. 108 o.p.). Wskazany w art. **251 § 2** katalog negatywnych przesłanek wskazujących kiedy nie może zostać wszczęte postępowanie podatkowe w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jest – w zasadzie – identyczny z tym, który obowiązuje w aktualnej ordynacji podatkowej (art. 108 § 2 o.p.). Tak jak i obecnie, odpowiedzialność osoby trzeciej będzie odpowiedzialnością posiłkową[297], a organ podatkowy ma obowiązek prowadzenia postępowania w przedmiocie tej odpowiedzialności[298]. Przedmiotem orzekania w sprawie z zakresu odpowiedzialności osób trzecich będzie przede wszystkim kwestia związana z ustaleniem i istnieniem podmiotu, który ponosi odpowiedzialność, zakresu należności objętych odpowiedzialnością, a także określeniem terminu płatności tych należności[299], z wyjątkami określonymi w art. 263 § 4 (art. 115 § 4 o.p.), art. 264 § 4 (art. 116 § 2a o.p.), art. 266 § 4 (art. 116a § 5 o.p.), art. 272 § 4 i 5 (art. 117d § 4 i 5 o.p.). W art. 252 (art. 108 o.p.) sprecyzowano, że tak jak w obecnym stanie prawnym, jeżeli wysokość należności wynika z deklaracji podatkowej, postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej za tę należność nie może zostać wszczęte przed dniem wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec podatnika, płatnika lub ich następcy prawnego, lub przed dniem odstąpienia od czynności zmierzających do zastosowania wobec nich środków egzekucyjnych, zgodnie z przepisami o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, a jeżeli wysokość należności nie wynika z deklaracji podatkowej, postępowanie w sprawie odpowiedzialności osoby trzeciej może być wszczęte po doręczeniu decyzji określonych w art. 251 § 2 pkt 2 powyższym podmiotom (art. 108 o.p.). Do wykazu decyzji wskazanych w aktualnie obowiązującym art. 108 § 2 pkt 2 o.p. dodano decyzję (art. 251 § 2

[297] Podobnie posiłkowy charakter ma odpowiedzialność podatkowa osób trzecich w ordynacji podatkowej Hiszpanii i wzorze Kodeksu podatkowego CIAT. W obu tych przypadkach orzeczenie o odpowiedzialności następuje w drodze decyzji (z tym, że w ordynacji podatkowej Hiszpanii organ podatkowy „może", ale nie ma obowiązku orzekania o tej odpowiedzialności). W obu przypadkach nie jest też możliwe, w postępowaniu o odpowiedzialności osoby trzeciej, zaskarżenie wymiaru należności ciążącego na podatniku (art. 174 ust. 5 akapit 2 ordynacji podatkowej Hiszpanii), a więc jest to rozwiązanie podobne do polskiego.

[298] Zob. uchwała 7 sędziów NSA z dnia 9 marca 2009 r., I FPS 4/08, ONSAiWSA 2009, nr 3, poz. 47.

[299] Zob. wyrok WSA w Lublinie z dnia 16 listopada 2011 r., I SA/Lu 291/11, CBOSA.

pkt 2 lit. c) o zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, o której mowa w art. 288 § 1, tak aby rozwiązanie to było spójne z art. 253 § 1 (art. 107 § 1a o.p.).

Zauważyć tu trzeba, że przepis art. 251 § 2 wskazuje na to, kiedy jest dopuszczalne wszczęcie postępowania w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej, a przepis art. **252** - kiedy dopuszczalne jest wydanie decyzji. Uznano też za celowe przeniesienie obecnego art. 108 § 4 o.p., jako przepisu w istocie dotyczącego momentu wszczęcia egzekucji administracyjnej należności ciążących na osobie trzeciej, do ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Podkreślić trzeba, że do art. 5a u.p.e.a. przeniesiono regulacje zawarte w dotychczasowych art. 108 § 4 i art. 117d § 1 zdanie drugie o.p. Przeniesienie tych przepisów do ustawy egzekucyjnej nie oznacza przełamania zasady, że odpowiedzialność osób trzecich jest odpowiedzialnością posiłkową, co oznacza, że „egzekucję do majątku osoby trzeciej można prowadzić dopiero wówczas, gdy egzekucja do majątku pierwotnego dłużnika okazała się w całości albo w części bezskuteczna”[300]. Regulacja ta nie stanowi też naruszenia art. 249 § 1 projektu, albowiem przeniesiony przepis nie wprowadzał odrębnego przypadku odpowiedzialności osób trzecich. Zwrócić bowiem uwagę trzeba na to, że w ustawie tej jest przepis dotyczący prowadzenia egzekucji z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich (art. 6 ust. 1d u.p.e.a.).

6. Zgodnie z projektowanym (art. 109 o.p.) art. **253 § 1** w sprawie odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej będą odpowiednio stosowane przepisy art. 125 § 2 (47 § 1 o.p.), art.160 (art.51 § 1 o.p.), art.163 § 2 (art. 53 § 3 o.p.), art. 165 (art. 54 o.p.), art. 166 (art. 55 o.p.), art. 205-209 (76 i 76a o.p.), art. 233 (76b o.p.) i art. 239 (art. 57 o.p.). Pozostałe kwestie, o których mowa w art. 109 o.p. regulują przepisy art. 154, art. 157 § 2 i art. 250 projektu, gdyż odnoszą się wprost do osoby trzeciej.

W razie niedotrzymania terminu płatności osoba trzecia odpowiadać będzie również za odsetki za zwłokę od należności objętych decyzją o jej odpowiedzialności (**253 § 2**).

7. Zgodnie z art. **254-255** będącymi zmodyfikowanymi i dostosowanymi do obowiązujących w projekcie przepisów o przedawnieniu wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, odpowiednikami obowiązującego aktualnie art. 118 § 1 i 2 o.p., doręczenie osobie trzeciej decyzji organu pierwszej instancji o jej odpowiedzialności nie wywoła skutków prawnych, jeżeli nastąpi po upływie 5 lat od dnia powstania zaległości podatkowej. Jest to rozwiązanie,

[300] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny, Gdańsk 2015, s. 539.

które usuwa wątpliwości w tym zakresie istniejące, na gruncie art. 118 § 1 i 2 o.p. Zauważyć tu jednak należy, że projektowane wyżej rozwiązanie aprobuje przeważający w orzecznictwie NSA pogląd, że „Przepis art. 118 § 1 o.p. nie przesądza wyraźnie kwestii, czy upływ przewidzianego w nim terminu należy wiązać z decyzją ostateczną, czy nieostateczną. Niewątpliwie jednak ustawodawca powiązał ten termin z «wydaniem decyzji o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej, jeżeli od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość podatkowa, upłynęło 5 lat». Z wykładni systemowej tego przepisu wynika argument przemawiający za powiązaniem terminu 5 lat z decyzją wydaną przez organ podatkowy I instancji. Za takim stanowiskiem przemawia konstytutywny charakter decyzji przenoszącej na członka zarządu odpowiedzialność za zaległości podatkowe (wpłaty na PFRON) spółki kapitałowej oraz charakter terminu z art. 118 § 1 o.p."[301], aczkolwiek w projekcie skutek ten wiąże się z doręczeniem, a nie tylko wydaniem decyzji organu pierwszej instancji[302]. Oznacza to, że organ odwoławczy po upływie terminu przedawnienia może tylko utrzymać zaskarżoną decyzję w mocy albo uchylić ją i zmniejszyć wysokość zaległości podatkowej lub zakres odpowiedzialności osoby trzeciej. Przepisy art. 254 pkt 1 i 2 projektu są odpowiednikami art. 118 § 1 pkt 1 i 2 o.p. W art. **255** wskazano, że przedawnienie poboru zobowiązania wynikającego z decyzji, o której mowa w art. 251 § 1, nastąpi po upływie 3 lat, licząc od dnia, w którym ta decyzja stała się ostateczna. Oznacza to, że przedawnienie wymiaru, jak i przedawnienie poboru należności osoby trzeciej zostało uregulowane na podobnych zasadach jak przedawnienie wymiaru i przedawnienie poboru zobowiązań podatkowych podatników[303]. Zauważyć tu należy, że do osoby trzeciej będą miały zastosowanie te przepisy projektu, które odnoszą się do zobowiązanego (art. 13 pkt 23 projektu), jak np. art. 180 pkt 4 i 8 projektu odnoszące się do zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru w przypadku wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności podatku lub rozłożenia podatku na raty albo decyzji o odroczeniu terminu złożenia deklaracji, czy ogłoszeniu upadłości zobowiązanego, a także odpowiednio art. 183 dotyczący przerwania biegu terminu przedawnienia.

Oddział 2. Osoby trzecie i zakres ich odpowiedzialności

1. Art. **256** w niezmienionym, w zasadzie w stosunku do dzisiejszego stanu prawnego, kształcie (art. 110 o.p.), poza koniecznością dostosowania go do rozwiązań obowiązujących w k.r.o.,

[301] Wyrok NSA z dnia 1 lutego 2017 r., II FSK 3638/14, CBOSA.

[302] Zob. też podobny pogląd wyrażony w wyroku NSA z dnia 25 stycznia 2017 r., I FSK 1877/16, CBOSA.

[303] W ordynacji podatkowej Hiszpanii przewidziano przedawnienie wymiaru zobowiązań osoby trzeciej w granicach przedawnienia poboru (zapłaty podatku) przez podatnika (art. 174 ust. 2).

utrzymuje odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka podatnika, podobnie jak art. 257 utrzymuje obecne reguły odpowiedzialności nabywcy przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa (art. 112 o.p.). Zmiana dotyczy momentu, na który należy określać wartość rynkową, tak aby nie było sporów na tym tle. Określenie użyte w art. 256 § 3 (art. 110 § 1 o.p.) projektu „z dnia ustania wspólności majątkowej" oznacza, że z chwilą uprawomocnienia się orzeczenia o rozwiązaniu małżeństwa przez rozwód ustaje wspólność majątkowa małżeńska, a powstaje ustrój rozdzielności majątkowej. Zagadnienie to, w zakresie określenia momentu ustalenia wartości rynkowej podobnie uregulowano w art. 273 (art. 106 o.p.), a także w art. 261 (art. 114 § 3 o.p.) projektu. To samo dotyczy odpowiednika dzisiejszego przepisu art. 112c o.p., art. 259 **§ 2** projektu, w myśl którego jednoosobowa spółka kapitałowa powstała w wyniku przekształcenia przedsiębiorcy będącego osobą fizyczną odpowiada za powstałe do dnia przekształcenia zaległości podatkowe tego przedsiębiorcy związane z prowadzoną działalnością gospodarczą solidarnie z tą osobą fizyczną. Zauważyć tu należy, że w projektowanym art. 275 § 4 (art. 93a § 4 o.p.) obowiązuje zasada, że w zakresie uprawnień przysługujących dotychczasowemu przedsiębiorcy dochodzi do następstwa prawnego jednoosobowej spółki kapitałowej, natomiast co do zobowiązań – dojdzie do odpowiedzialności osób trzecich na podstawie art. 258projektu. Jest to uzasadnione tym, że dotychczasowy podmiot, czyli osoba fizyczna nie utraciła podmiotowości prawnej[304]. Zgodnie z art. 259 (obecny art. 112c o.p.) spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo, odpowiadać będzie – tak jak dotychczas – za zaległości podatkowe powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa, a związane z wniesionym przedsiębiorstwem. Regulacja ta jest także konsekwencją dalszego istnienia podmiotów tam określonych i ma związek z przepisem wprowadzającym następstwo prawne w zakresie praw wniesionego przedsiębiorstwa (art. 277 § 1). Odpowiedzialność tych podmiotów będzie jednak ograniczona do wartości rynkowej wniesionego przedsiębiorstwa. Przepisy art. 259, art. 259, art. 260, art. 261, art. 262, art. 263, art. 264, art. 265, art. 266, art. 267, art. 268, art. 269, art. 270, art. 271, art. 272 i art. 273 należy rozumieć z uwzględnieniem art. 249 § 3, co oznacza, że odpowiedzialność tych podmiotów i osób trzecich będzie odpowiedzialnością solidarną.

Zauważyć należy, że w dotychczasowych przepisach art. 110 § 1 i art. 112 § 3 o.p. jest mowa o ograniczeniu zakresu odpowiedzialności osób trzecich, których ta odpowiedzialność dotyczy, do wartości odpowiednio udziału w majątku wspólnym, jaki przypadł rozwiedzionemu

[304] B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska (red.), Ordynacja…, s. 552.

współmałżonkowi podatnika, czy nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo udziałów w nich. W zakresie rozumienia pojęcia wartość w orzecznictwie sądów administracyjnych nie budzi wątpliwości, że w przypadkach tych chodzi o wartość rynkową[305]. Podobnie określenie to rozumie się w piśmiennictwie[306]. Mając na uwadze utrwalone w orzecznictwie i piśmiennictwie rozumienie określenia wartość, jako wartość rynkową, w projekcie o odpowiedzialności osób trzecich wprowadzono je do tych przepisów.

Utrzymana też będzie w art. **260** wynikająca dziś z art. 113 o.p. odpowiedzialność i jej zakres firmującego, tj. osoby, która wyraziła zgodę na to, aby podatnik, w celu zatajenia prowadzenia działalności gospodarczej lub rzeczywistych rozmiarów tej działalności, posługiwał się imieniem i nazwiskiem, nazwą lub firmą tej osoby. Zgodnie z projektowanym art. **261 § 1** (art. 114 o.p.) właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku w rozumieniu § 2, odpowiadać będzie za zaległości podatkowe użytkownika powstałe w związku z prowadzoną przez użytkownika działalnością gospodarczą, jeżeli dana rzecz lub prawo są związane z tą działalnością gospodarczą lub służą do jej prowadzenia. Związek, o którym mowa w § 1, ma miejsce, gdy podczas trwania użytkowania między:

1) właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a ich użytkownikiem lub

2) osobami pełniącymi funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne w podmiocie będącym właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a osobami pełniącymi takie funkcje w podmiocie będącym ich użytkownikiem

– istnieją powiązania w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach: dochodowym od osób fizycznych i dochodowym osób prawnych albo wynikające ze stosunku pracy. Chodzi tu o powiązania, o których mowa w art. 23m ust. 1 pkt 4 i ust. 2 - 4 u.p.d.o.f. oraz art. 11a ust. 1 pkt 4 i ust. 2 - 4 u.p.d.o.p., a nie o powiązania zdefiniowane w projekcie ustawy - Ordynacja podatkowa. Cechą istotną tych powiązań jest wywieranie znaczącego wpływu. Dlatego przepis

[305] Zob. np. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 stycznia 2017 r. III SA/Gl 994/16, CBOSA; wyrok WSA w Lublinie z dnia 2 października 2009 r. I SA/Lu 266/09, CBOSA; wyrok WSA w Olsztynie z dnia 30 grudnia 2008 r. I SA/Ol 289/08, CBOSA i wyroki NSA: z dnia 1 lipca 2011 r. II FSK 346/10, CBOSA; z dnia 24 stycznia 2013 r. II FSK 1123/11, CBOSA; z dnia 17 kwietnia 2014 r. II FSK 1197/12, CBOSA; z dnia 11 maja 2012 r. II FSK 2166/10, CBOSA.

[306] P. Karwat, Odpowiedzialność nabywców majątku za zaległości podatkowe zbywców, Pr. i P - WS 2008, nr 5, s. 16-21; R. Sadlik, Odpowiedzialność nabywcy przedsiębiorstwa lub jego części za składki na ubezpieczenie społeczne, PiZS 2014, nr 12, s. 18-20.

art. 261 projektu został dostosowany do tych regulacji. Tę samą metodę regulacji zastosowano w art. 262 projektu (art.114a o.p.).

Odpowiedzialność ta, identycznie jak obecnie, ograniczona będzie do wartości rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania. Te same zasady stosować się będzie do najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze, co wynika z art.**261 § 4** projektu. Utrzymane, w art. **262**, zostaną zasady odpowiedzialności dzierżawców i użytkowników nieruchomości, przy czym będą one stosowane nie tylko do dzierżawy i użytkowania, ale także do najmu, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze. Nie ma bowiem podstaw do tego, aby w zależności od tego, jakiego rodzaju tytuł prawny ma posiadacz zależny, ich pozycja na płaszczyźnie odpowiedzialności podatkowej była różnicowana. Rozumienie określenia powiązania wyjaśniono wyżej.

W art. **263** utrzymane zostaną obowiązujące obecnie (art. 115 o.p.) zasady i zakresy odpowiedzialności wspólników spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej, komandytowej oraz komandytowo-akcyjnej za zobowiązania tych spółek. Nie ulegnie tu zmianie zasada przyjęta w uchwale 7 sędziów NSA z dnia 30 stycznia 2017 r., I FPS 6/16[307], wedle której „Organ podatkowy ma obowiązek na podstawie art. 115 § 1-5 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2005 r. Nr 8, poz. 60 z późn. zm.), prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego rozwiązanej spółki cywilnej oraz orzeczenia o odpowiedzialności podatkowej byłych wspólników tej spółki za jej zaległości podatkowe z udziałem wszystkich osób będących w danym okresie wspólnikami spółki cywilnej". W uwzględnieniu powyższej tezy uchwały do art. 263projektu dodany został **§ 6** regulujący tę kwestię. Tak jak w dotychczasowym stanie prawnym, art. **263 § 4** projektu nie wymienia poszczególnych przypadków, w których organ podatkowy może zrealizować swoje uprawnienie z tego przepisu, a więc uprawnienie do łącznego prowadzenia postępowania wymiarowego oraz orzekania o odpowiedzialności wspólników. Uprawnienie to obejmuje wszelkie przypadki odpowiedzialności wspólnika za spółkę, w tym także w razie rozwiązania spółki. Równocześnie do art. 263 projektu dodano **§ 7** odnoszący się do odpowiedzialności wspólników spółek osobowych innych niż wymienione w § 1, co dotyczyć będzie w szczególności wspólników spółek zagranicznych jako np. podatników VAT. W aktualnym stanie prawnym brak takiej regulacji w art. 115 o.p.

Nie ulegną też zmianie dzisiejsze (art. 116 o.p.) zasady i zakresy odpowiedzialności członków zarządu spółki z o.o. i akcyjnej, członków zarządu innych osób prawnych (art. 116a o.p.) oraz

[307] ONSAiWSA 2017, nr 3.

odpowiedzialności likwidatorów (art. 116b o.p.) przewidziane w art. 264, 265, 266 i 267. Przepis art. **264** projektu został „dostosowany terminologicznie" do regulacji zawartej w art. 267 projektu (art. 116b o.p.) oraz zawartej w art. 272 i art. 476 k.s.h. W dotychczasowym art. 116 § 2a o.p. użyty jest zwrot „po likwidacji". Nie jest tu jasne, czy chodzi o moment po otwarciu likwidacji czy moment po jej przeprowadzeniu. Jeżeli uwzględni się przy tym to, że w art. 267 § 1 projektu (art. 116b o.p.) użyto określenia „w czasie likwidacji" to uznać należało, że nie są to terminy tożsame. Dlatego w art. 264 § 4 projektu użyto określenia systemowego, spójnego z przepisami k.s.h. „po przeprowadzeniu likwidacji". Ponadto w art. 264 § 2 pkt 1 lit. a projektu poprzez odesłanie do ustawy z dnia 28 lutego 2003 r. - Prawo upadłościowe, wzorem odesłania zawartego w tym samym przepisie do ustawy - Prawo restrukturyzacyjne, postanowiono, że wniosek o ogłoszenie upadłości powinien być złożony przez członka zarządu na zasadach i w terminie przewidzianych przepisach w tych ustaw. Nie ulega zmianie określenie „właściwy czas na zgłoszenie wniosku o upadłość" w kontekście przesłanki zwalniającej członka zarządu z odpowiedzialności, co oznacza, że należy uznać, iż jest nim termin 30-dniowy wynikający z art. 21 ustawy – Prawo upadłościowe. Podobnie rozumieć należy określenia użyte w art. 264 § 2 pkt 1 projektu „w tym czasie" (art. 116 § 1 pkt 1 o.p.) odniesione do wszczęcia postępowania restrukturyzacyjnego lub zatwierdzenia układu, albowiem ustawa z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne nie przewiduje „własnych" terminów, w których powinien być zgłoszony wniosek restrukturyzacyjny[308]. Tak jak dotychczas, zakres odpowiedzialności członków zarządu obejmuje zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał w czasie pełnienia przez nich obowiązków członków zarządu oraz zaległości wymienionych w art. 161 i art. 162 (art. 52 i art. 52a o.p.) projektu powstałe w czasie pełnienia obowiązków członka zarządu. Natomiast za zobowiązania podatkowe powstałe na podstawie odrębnych przepisów po przeprowadzeniu likwidacji spółki, za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po przeprowadzeniu likwidacji spółki oraz zaległości wymienione w art. 161 i art. 162 (art. 52 i art. 52a o.p.) powstałe po przeprowadzeniu likwidacji spółki odpowiadają osoby pełniące obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji spółki. Konsekwencją odpowiedniego stosowania art. 263 § 4 (art. 115 § 4 o.p.) jest to, że wykreślenie spółki kapitałowej z rejestru, a więc utrata przez nią bytu prawnego nie uniemożliwi orzeczenia o odpowiedzialności członka zarządu tej spółki za jej zobowiązania, albowiem określenie wysokości należności spółki, o

[308] Zob. A. Olesińska, E. Prejs, Odpowiedzialność osób trzecich za zobowiązania podatkowe po nowelizacji ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy" 2016, nr 3, s. 29.

których mowa w § 4, może być dokonane w postępowaniu prowadzonym w stosunku do wszystkich członków zarządu, zmierzającym do orzeczenia o jego (ich) odpowiedzialności[309]. Podmiotowy zakres odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe spółki oraz jej zaległości podatkowe powstałe po likwidacji wyznaczy „moment jej likwidacji", czyli moment otwarcia likwidacji, gdyż z tym dniem tracą oni uprawnienie do prowadzenia spraw spółki i reprezentowania jej na zewnątrz[310]. Wynika to z art. 277 § 1 i 2 k.s.h.

Przepis art. 116a o.p. został „uporządkowany przedmiotowo" w ten sposób, że występujące w nim przypadki odpowiedzialności osób trzecich zostały uregulowane w art. 265 i 266 projektu. Uznano, że w zakresie podmiotowym odpowiedzialności określonej w art. **256** (obecny art. 116a o.p.) określenie „członkowie organu zarządzającego" obejmuje także – tak jak dotychczas – członków zarządu spółdzielni w przypadku określonym w art.130 § 2 i 4 ustawy z dnia 16 września 1982 r. – Prawo spółdzielcze[311], z tym że o odpowiedzialności tej organ podatkowy powinien orzekać wobec wszystkich członków zarządu w jednej decyzji[312]. Innymi osobami prawnymi, o których mowa w art. 265 (art. 116a o.p.), będą kluby sportowe[313], szkoły wyższe[314], ale nie likwidatorzy spółdzielni[315].

Utrzymano też dotychczasowe reguły odpowiedzialności członków zarządu stowarzyszeń, a niekiedy także samych członków stowarzyszeń. Przepis art. **266** uległ w stosunku do art. 116a o.p. wyłącznie zmianom redakcyjnym.

Zgodnie z art. **268** projektu, tak jak dotąd, osoba prawna przejmująca lub osoba prawna powstała w wyniku podziału (osoba nowo zawiązana) odpowiadać będzie za zaległości podatkowe osoby prawnej dzielonej, jeżeli majątek przejmowany na skutek podziału, a przy podziale przez wydzielenie – także majątek osoby prawnej dzielonej, nie stanowi zorganizowanej części przedsiębiorstwa (art. 117 o.p.). Przepis art. **268** ma związek z przypadkiem następstwa prawnego uregulowanym w art. 277. Zgodnie z art. **269** gwarant lub

---

[309] *Ibidem*.

[310] *Ibidem*, s. 29-30; A. Kidyba, Komentarz aktualizowany do art. 277 Kodeksu spółek handlowych, Lex/el. 2016, pkt 1; A. Witosz, Kompetencje wspólników prowadzących sprawy spółki i pozycja prawna zarządu w spółkach handlowych w likwidacji, „Przegląd Prawa Handlowego" 2009, nr 8, s. 5-9; A. Kidyba (red.), K. Kopaczyńska-Pieczniak, Przebieg postępowania likwidacyjnego. Spółka z ograniczoną odpowiedzialnością, Warszawa 2007, s. 81-82.

[311] Dz. U. z 2016 r. poz. 21 z późn. zm.; wyrok SN z dnia 15 maja 2014 r., III UK 156/13, niepubl.

[312] Zob. uzasadnienie do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 9 marca 2009 r., I FPS 4/08, ONSAiWSA 2009, nr 3, poz. 47.

[313] Wyrok SN z dnia 15 października 2014 r., III UK 10/14, niepubl.

[314] Wyrok SA w Białymstoku z dnia 2 marca 2016 r., III AUa 972/15, niepubl.

[315] Uchwała SN z dnia 11 lutego 2014 r., I UZP 3/13, OSNP 2014, nr 7, poz. 101.

poręczyciel, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, odpowiadać będzie tak jak dotychczas (art. 117a o.p.) za zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji, która jest przedmiotem zabezpieczenia, wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości kwoty gwarancji lub poręczenia i w terminie wskazanym w gwarancji lub poręczeniu. Jednakże w stosunku do dotychczasowego zakresu odpowiedzialności gwaranta lub poręczyciela z jego zakresu odpowiedzialności wyeliminowano odpowiedzialność za koszty postępowania egzekucyjnego w celu dostosowania tego zakresu do przepisu art. 733 § 2 projektu (art. 33d § 2 o.p.), który nie przewiduje możliwości objęcia gwarancją lub poręczeniem kosztów postępowania egzekucyjnego. Ta sama zasada będzie stosowana w wypadku gwaranta lub poręczyciela, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy w związku ze zwrotem podatku od towarów i usług. Przepisy art. **270-271** projektu są powtórzeniem dotychczasowych przepisów art. 117b i art. 117c o.p.

2. Art. **272** projektu jest przepisem, stanowiącym w zasadzie odpowiednik art. 117d o.p. w brzmieniu nadanym mu przez ustawę z dnia 5 lipca 2018 r. o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej[316]. Treść tego przepisu została dostosowana do rozwiązań przyjętych w projekcie w związku z odrębnym uregulowaniem odpowiedzialności całym swoim majątkiem (art. 242 § 1 i 2), a także w zakresie odpowiedzialności solidarnej (art. 249 § 1 i 3). Przepisy projektu ustawa ordynacja podatkowa przejęły zawarte w powyższej ustawie określenia przedsiębiorstwo w spadku (art.13 pkt 14) oraz zarząd sukcesyjny (art. 13 pkt 22). Jako osoba trzecia (art. 272 § 1 projektu) zarządca sukcesyjny (tryby jego ustanowienia i powołania określają odpowiednio art. 7 ust. 1, art. 9, art. 12 oraz art. 13 i art. 14 powyższej ustawy) odpowiada solidarnie z podatnikiem oraz osobami, o których mowa w art. 286 § 1 (zapisobiercą windykacyjnym, spadkobiercami i małżonkiem zmarłego przedsiębiorcy) i § 2 (osobami, które uczestniczyły w powołaniu zarządcy sukcesyjnego, a następnie odrzuciły spadek albo okazało się, że nie są spadkobiercami, z tym że osoby, które odrzuciły spadek nie odpowiadają za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku powstałe po dniu, w którym ten spadek odrzuciły, a osoby, które nie są spadkobiercami - za zobowiązania podatkowe przedsiębiorstwa w spadku powstałe po dniu, w którym uprawomocniło się postanowienie o stwierdzeniu nabycia spadku, zarejestrowano akt poświadczenia dziedziczenia albo wydano europejskie poświadczenie spadkowe). W związku z treścią art. 286 projektu bezprzedmiotowe stało się zawarte w art. 117d o.p. odesłanie do art. 97a § 1 i 2 o.p. Jest

[316] Dz. U. z 2018 r. poz. 1629.

charakterystyczne, że obowiązujący art. 97a o.p. nie uregulował terminu płatności należności od "przedsiębiorstwa w spadku".

Kolejnym zarządcą (art. 272 § 4 zdanie drugie) jest zarządca faktyczny, to jest osoba, która faktycznie zajmuje się sprawami gospodarczymi (chodzi o osoby wymienione w art. 13 i 14 powyższej ustawy). W szczególności finansowymi przedsiębiorstwa w spadku. Definicji tej nie ma w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej, gdyż nie użyto w niej tego określenia, ale jak się wydaje są to nie tylko osoby z art. 13 i 14 ustawy, jest zaś w art. 117d § 4 zdanie drugie o.p. (art. 272 § 4 zdanie drugie projektu). Zarządca taki może funkcjonować przed powołaniem zarządcy sukcesyjnego w trybach przewidzianych w ustawie, w szczególności w okresie od śmierci przedsiębiorcy. Jak się wydaje może nim być też osoba wprawdzie wskazana jako zarządca sukcesyjny, który jednak nie został wpisany do CEIDG, bez względu na powody. Dla zaistnienia tej odpowiedzialności musi on dokonać czynności skutkującej powstaniem zobowiązania podatkowego.

Podkreślić też trzeba, że z przepisu art. 272 § 1 projektu wykreślono w porównaniu do art. 117d § 1 o.p. przesłankę odpowiedzialności wskazującą, iż egzekucja z majątku zarządcy sukcesyjnego może być prowadzona w przypadku, gdy egzekucja z majątku podatnika oraz osób, o których mowa w art. 97a § 1 i 2 o.p. (art. 286 § 1 i 2 projektu) okaże się bezskuteczna, jako że uregulowanie odpowiadające tej treści zostało systemowo przeniesione do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, jako art 5a u.p.e.a.

3. Nową regulacją będzie art. **273,** w myśl którego zapisobierca zwykły, który otrzymał należny mu zapis, odpowiadać będzie jako osoba trzecia za należności spadkodawcy, o których mowa w art. 249 § 1 pkt 1-6. Dlatego należało pominąć regulację zawartą w art. 106 o.p., w tym także zmiany dokonane w tym przepisie ustawą o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Odpowiedzialność ta będzie ograniczona do wartości rynkowej korzyści otrzymanej z tytułu zapisu zwykłego. Przez określenie wartość otrzymanej korzyści rozumieć należy wartość uzyskanego wzbogacenia. Jeżeli bowiem zapisobierca zwykły został obciążony obowiązkiem wykonania dalszego zapisu, to zakres jego odpowiedzialności za należności spadkodawcy określone w art. 249 § 1 pkt 1-6 projektu ulegnie zmniejszeniu i obejmie tylko tę korzyść majątkową, którą w efekcie uzyskał. Wartość rynkowa przedmiotu zapisu zwykłego będzie kształtowała zakres odpowiedzialności zapisobiercy zwykłego tylko wówczas, gdy zapisobierca ten nie będzie obciążony dalszym zapisem. W przeciwnym razie jego zakres odpowiedzialności będzie pomniejszony o wartość rynkową dalszego zapisu. Zbliżone rozwiązanie znajduje się w art. 1003-1007 k.c. w przypadku odpowiedzialności spadkobierców z tytułu zachowku, którzy mogą żądać stosunkowego zmniejszenia zapisów zwykłych i

poleceń. Status zapisobiercy zwykłego ulegnie tym samym zmianie w stosunku do obecnego stanu prawnego. Dzisiejsze przepisy, ustanawiające jego odpowiedzialność jako następcy prawnego spadkodawcy (art. 106 o.p.), nie sprawdziły się bowiem w praktyce. Status osoby trzeciej lepiej oddaje ideę odpowiedzialności ustanawianej dla tej kategorii podmiotów.

4. W piśmiennictwie – wskazanym niżej – od dłuższego czasu pojawiały się poglądy o konieczności wyeliminowania możliwości stosowania w sprawach podatkowych przepisów tytułu X Księgi Trzeciej Kodeksu cywilnego o ochronie wierzyciela w razie niewypłacalności dłużnika (art. 527-534 k.c.). Okoliczność ta uzasadniała zajęcie się tą problematyką. W związku z powyższym dokonano analizy wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 10 lipca 2000 r., SK 12/99, Dz. U. z 2000 r., nr 55, poz. 665, a także orzeczeń Sądu Najwyższego, w szczególności uchwały 7 sędziów SN z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02[317], dostrzegając także pojawiające się poglądy odmienne[318] na zagadnienie dopuszczalności wykorzystywania przez organy podatkowe, w sprawach o należności podatkowe, instytucji prawnej skargi pauliańskiej (art. 527-534 k.c.). Zapoznano się także z poglądami piśmiennictwa na to zagadnienie[319]. Zbadano również stopień wykorzystywania tej instytucji prawnej przez organy podatkowe[320]. Dostrzeżono w związku z tym trudności w możliwości przeniesienia przepisów o skardze pauliańskiej do przepisów projektowanej ordynacji podatkowej, w tym także ich dostosowania do dochodzenia tych należności. Trudności wiążą się z niemożliwością zmiany przez Komisję - kluczowego dla tej kwestii - art. 1 k.p.c. zawierającego definicję sprawy cywilnej. W konsekwencji uznano, że istniejące rozwiązania prawne w tym zakresie należy pozostawić w przepisach ordynacji podatkowej bez zmian. Nie bez wpływu na to stanowisko miał także wyrok Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 kwietnia 2018 r., K 52/16, Dz. U. z 2018 r., poz. 760, z którego wynika, że art. 527 § 1 k.c. w zakresie, w jakim znajduje

---

[317] Zob. np. uchwała 7 sędziów SN z dnia 12 marca 2003 r., III CZP 85/02, OSNC 2003, nr 10, poz. 129 z glosą krytyczną M. Jasińskiej, „Monitor Prawniczy" 2004, nr 17, s. 811-813.

[318] Zob. np. postanowienie SN z dnia 5 marca 2015 r., V CSK 390/14, niepubl.; wyrok SN z dnia 27 stycznia 2016 r., II CSK 149/15, niepubl.

[319] Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, Dopuszczalność stosowania skargi pauliańskiej do należności podatkowych, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2015, nr 2, s. 105-110; B. Brzeziński, M. Kalinowski, Jeszcze raz o stosowaniu skargi pauliańskiej do należności podatkowych, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2016, nr 9, s. 211-219; J. Brol, Prawa upadłościowe w świetle praktyki sądowej, Warszawa 1995, s. 131; glosa P. Machnikowskiego do postanowienia SN z dnia 16 kwietnia 2002 r., V CK 41/02, „Orzecznictwo Sądów Polskich" 2003, nr 2, poz. 22; A. Nita, W. Morawski, Wykorzystywanie skargi pauliańskiej do zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, „Przegląd Sądowy" 2016, nr 6, s. 9-20; B. Brzeziński, A. Nita, glosa do wyroku SN z dnia 29 maja 2015 r., V CSK 454/14, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2016, nr 4, s. 305-309; S. Gurgul, Prawo upadłościowe i naprawcze. Warszawa 2010, s. 497.

[320] Z informacji uzyskanych od Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Łodzi wynika, że w latach 2017 organy podatkowe z tego województwa prowadziły 15 spraw ze skargi pauliańskiej.

zastosowanie na zasadzie analogii legis do ochrony należności publicznoprawnych, jest zgodny z art. 2 Konstytucji RP.

Rozdział 12. Następstwo prawne

1. W obowiązującej ustawie – Ordynacja podatkowa przepisy odnoszące się do następstwa prawnego ujęte są w rozdziale 14 działu III „Prawa i obowiązki następców prawnych oraz podmiotów przekształconych". Kolejność podmiotów wymienionych w tytule została wymieniona odwrotnie niż w regulacji zawartej w tym rozdziale. W dodatku zamieszczono w nim jako następców prawnych (art. 106 o.p.) zapisobierców bez wskazania, o jakich zapisobierców chodzi: zwykłych, dalszych czy też zapisobierców windykacyjnych, w sytuacji gdy ustawa – Kodeks cywilny od dnia wejścia w życie ustawy z dnia 18 marca 2011 r. o zmianie ustawy – Kodeks cywilny oraz niektórych innych ustaw[321] rozróżnia te trzy instytucje prawne. Ponadto powyższą ustawą zmieniono przepisy ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn[322], a nie zmieniono ustawy – Ordynacja podatkowa i nie wprowadzono reguły interpretacyjnej, jak rozumieć określenia „zapis" i „zapisobierca", używane w przepisach, które obowiązywały przed dniem wejścia w życie tej ustawy, tj. przed dniem 23 października 2011 r. Oznacza to istnienie niespójności terminologicznej i rozbieżności między tytułem rozdziału i jego zawartością (następcy prawni to zarówno podmioty przekształcone, jak i spadkobiercy). Usytuowanie zapisobierców zwykłych (art. 278 projektu) jako osób trzecich pozwoli na wyeliminowanie wątpliwości co do statusu dalszych zapisobiorców zwykłych[323]. Podmioty te nie są zgodnie z projektem ani następcami prawnymi, ani osobami trzecimi.

2. Z powyższych względów rozdział 12 działu II otrzymał jasne i klarowne brzmienie „Następstwo prawne". Dla nazwy tego tytułu nie ma znaczenia to, że nie wszystkie przypadki wskazane w treści rozdziału 12 działu II są przypadkami, w których dochodzi do wstąpienia we wszelkie prawa i obowiązki poprzednika prawnego, skoro tak nie było i dotychczas. Prawo podatkowe, a Ordynacja podatkowa w szczególności, nie rozróżnia następstwa prawnego pod tytułem ogólnym i szczególnym, a wszystkie te przypadki określa jako następstwo prawne. Oznacza to, że nazwa rozdziału 12 działu II nie przesądza zakresu przedmiotowego następstwa prawnego.

[321] Dz. U. z 2011 r. Nr 85, poz. 458.

[322] Dz. U. z 2017 r. poz. 833 z późn. zm.

[323] Zob. A. Goettel, Pojęcie zapisobiercy w świetle przepisów Ordynacji podatkowej, „Prokuratura i Prawo" 2011, nr 3, s. 13-16.

Ponadto zdecydowano się na podział przepisów o następstwie prawnym na dwa oddziały. Oddział 1 odnosi się do następstwa prawnego podmiotów przekształconych i obejmie dotychczas obowiązujące art. 93-96 o.p. i art. 102 § 3 o.p., zaś oddział 2 przepisy art. 97-105 o.p.

Powyższe pozwoliło na podział, co do zasady, podmiotów na te, które:

- wstępują we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki; a obecnie są to: art. 93, art. 93a § 1–3, art. 93b, art. 93c, art. 93d o.p. (odpowiednio to art. 274, art. 275 § 1-3, art. 276, art. 277);
- wstępują w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa przekształconego przedsiębiorcy (art. 93a § 4 o.p.), wniesionego przedsiębiorstwa (art. 93a § 5 o.p.) – z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie ich poprzedników prawnych (odpowiedzialność spółek kapitałowych, spółek niemających osobowości prawnej), a ich odpowiednikami w projekcie są art. 275 § 4 i art. 276 § 5;
- wstępują z dniem otwarcia spadku we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy prowadzącego przedsiębiorstwo, a związane z tym przedsiębiorstwem jako przedmiotem zapisu windykacyjnego ustanowionego na rzecz tego zapisobiorcy windykacyjnego (art. 284 § 4 i art. 285 § 2 projektu);
- przejmują jako spadkobiercy podatnika, płatnika i inkasenta, jeżeli przepisy szczególne nie stanowią inaczej, wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy (art. 284 § 1), przy czym w zasadzie jego odpowiednikiem, ale w innym zakresie, jest art. 97 o.p.

3. Jeżeli chodzi o regulację następstwa prawnego podmiotów przekształconych, to projekt ustawy – Ordynacja podatkowa zachowuje stan dotychczasowy, albowiem regulacja ta jest prawidłowa i nie wywołuje rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych. Zwrócić tu jednak uwagę trzeba na to, że określenie „łączenie się" obejmie także łączenie transgraniczne spółek (art. 274 § 3 projektu). Wynika to z wykładni systemowej. Z art. 516^1 k.s.h. wynika, że „Połączenie transgraniczne spółek kapitałowych podlega przepisom rozdziału 2 (art. 498-516 k.s.h. - łączenie się spółek kapitałowych), jeżeli przepisy niniejszego rozdziału nie stanowią inaczej". Oznacza to, że odnoszą się one do określenia łączenie się spółek kapitałowych także na gruncie ustawy – Ordynacja podatkowa. Jednakże dla jasności i klarowności tej kwestii następstwo to doprecyzowano w art. 274 § 3 projektu. Zauważyć tylko należy, że transgraniczne łączenie się spółek kapitałowych nie dotyczy łączenia się ze spółkami osobowymi, gdyż ustrojowa regulacja w tym zakresie w art. 516^1 k.s.h. nie odsyła do przepisów

art. 491-497 k.s.h. (przepisy ogólne) i art. 517-527 (łączenie się z udziałem spółek osobowych[324]). Odmienny pogląd co do stosowania przepisów art. 491-497 k.s.h. reprezentuje A. Kidyba[325], ale dotyczy on stosowania przepisów ogólnych odnoszących się do łączenia spółek kapitałowych. Podkreślenia wymaga tutaj, że przepis art. 516^1 k.s.h. jest implementacją Dyrektywy 2005/56/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 26 października 2005 r. w sprawie transgranicznego łączenia się spółek kapitałowych[326]. Połączenie to oznacza nie tylko inkorporację (przejęcie), ale i fuzję. Podobne rozwiązanie zastosowano w przypadku transgranicznego podziału spółek, o którym mowa w Dyrektywie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2017/1132 w sprawie niektórych aspektów prawa spółek (tekst jednolity) Dz.U. UE. L. 2017. 169. 46, które uwzględniono w art. 277 § 2 projektu.

4. Zmianie natomiast uległ przepis art. 93d o.p. (art. **278 pkt 1 i 2** projektu). Przepis ten uzupełniono o dodany pkt 2 odnoszący się do stosowania przepisów art. 274-277 projektu (art. 93-93c o.p.) nie tylko do praw i obowiązków wynikających z decyzji wydanych na podstawie przepisów prawa podatkowego, ale i do praw i obowiązków wynikających z zastosowania się przez podmioty przekształcane do ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych, a także do informacji ogólnych i do utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych. W tym zakresie podzielić należy poglądy orzecznictwa sądów administracyjnych, że „Następca prawny przejmuje prawo do ochrony wynikające z zastosowania się przez jego poprzednika do interpretacji indywidualnej. Ochrona przewidziana w art. 14k-14n o.p. realizuje się wraz z zastosowaniem się podatnika do interpretacji indywidualnej. Następca prawny podatnika, który kontynuował działalność gospodarczą poprzednika i stosował się do interpretacji indywidualnej, uzyska ochronę wynikającą z tego zastosowania się tylko w takim zakresie i na takich samych warunkach, na jakich przysługiwałaby jego poprzednikowi prawnemu.”[327]. Na skutek zastosowania się podmiotu przekształcanego do udzielonej mu interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego dochodzi do konkretyzacji norm prawa podatkowego i wstąpienia w stan ochrony wskazany w art. 14k o.p. (art. 574 projektu) i wyznaczoną zasadą nieszkodzenia. Można więc

[324] A. Witosz, Wspólnik lub akcjonariusz spółki krajowej w transgranicznym łączeniu się, gdy spółką przejmującą jest spółka zagraniczna, Pr. Spółek 2009, nr 3, s. 2-8.

[325] Zob. A. Kidyba, Komentarz aktualizowany do art. 301-633 ustawy z dnia 15 września 2000 r. - Kodeks spółek handlowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1577) - komentarz do art. 516^1 k.s.h. pkt 2.

[326] Dz. Urz. UE 2005.310.1 z późn. zm.

[327] Wyroki NSA z dnia: 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10; 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 1 marca 2013 r., I SA/Kr 46/13, POP 2013, nr 6, s. 537-543.

przyjąć, że „z chwilą wydania interpretacji indywidualnej zainteresowany zyskuje wprost z mocy ustawy prawo do skorzystania, w razie zastosowania się do stanowiska organu podatkowego, wyrażonego w jej treści z odnoszącej się do sfery jego materialnoprawnych obowiązków ochrony”[328].

5. Utrzymana w związku z tym została zasada, że przypadki następstwa prawnego podatników kształtują przepisy regulujące ustrój danego podmiotu. Zauważyć bowiem trzeba, że w piśmiennictwie z zakresu prawa cywilnego przyjmuje się jednomyślnie, że sukcesja uniwersalna jest dopuszczalna tylko w przypadkach w ustawie przewidzianych. Poza tym akceptowany jest pogląd, że w drodze sukcesji uniwersalnej następuje nie tylko nabycie praw podmiotowych objętych zakresem sukcesji, ale także związanych z tym obowiązków[329]. Zasady te niewątpliwie przejmuje do prawa podatkowego obowiązująca ordynacja podatkowa. Jak bowiem przyjmuje się w piśmiennictwie[330], a także w orzecznictwie[331], art. 97 § 1 ordynacji podatkowej stanowi jedyną i wyłączną podstawę dla nabycia przez spadkobierców uprawnień i obowiązków po spadkodawcy. Natomiast przepisy ustaw podatkowych, przepisy prawa materialnego mogą zawierać wyłączenia z zakresu przedmiotowego takiego następstwa prawnego, np. art. 7 ust. 4 u.p.d.o.p., który nie dopuszcza możliwości odliczenia straty w razie przekształcenia formy prawnej, łączenia lub podziału przedsiębiorców. Wyłączenia takie znajdują się także w przepisach projektu ustawy - Ordynacja podatkowa, np. art. 541 § 1, art. 651. Jest charakterystyczne, że takie ograniczenie (wyłączenie) nie występuje w ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych w razie śmierci podatnika prowadzącego działalność gospodarczą. Oznacza to, na tle obecnej regulacji, że spadkobiercy kontynuujący tę działalność gospodarczą spadkodawcy będą mogli kontynuować odliczanie straty, o której mowa w art. 9 ust. 3 u.p.d.o.f. właśnie w oparciu o zakres przedmiotowy następstwa prawnego spadkobierców wskazany w art. 97 § 1 o.p. (art. **284 § 1** projektu). Przykładowo następstwem prawnym objęto to, co było też objęte w dotychczasowej Ordynacji podatkowej (art. 93a § 4 i 5 o.p.), a więc przypadki wskazane w art. 275 § 4 i 5 projektu. Zasada taka także z uwagi na charakter

[328] S. Gajewski, Glosa do uchwały NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, Lex/el. 2014, do art. 134 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz.U. z 2016 r. poz. 718 z późn. zm.).

[329] A. Szumański (w:) S. Sołtysiński, A. Szajkowski, A. Szumański, J. Szwaja, Kodeks spółek handlowych, t. IV, Komentarz do artykułów 459-633, Warszawa 2009, s. 255; M. Pyziak-Szafnicka (w:) System Prawa Prywatnego (red.) Z. Radwański, Prawo cywilne – część ogólna (red.) M. Safjan, praca zbiorowa, Warszawa 2012, s. 871-876.

[330] Zob. A. Mariański, glosa krytyczna do wyroku NSA z dnia 12 kwietnia 2000 r., SA/Bk 330/09, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego” 2003, nr 2, poz. 176.

[331] Zob. wyroki NSA: z dnia 14 października 2004 r., FSK 587/04, CBOSA; z dnia 10 lutego 2009 r., II FSK 1623/07, CBOSA; postanowienie NSA: z dnia 28 lutego 2011 r., II FSK 1987/09, II FSK 2149/11, II FSK 2151/11.

przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa została zachowana. Realizują ją wprost postanowienia art. 279 (art. 93e o.p.) i art. 275 projektu. Poza tym przepisy art. **279** i art. **280** projektu w stosunku do obecnie obowiązujących (art. 93e i art. 94 o.p.) zostały poddane zmianom wyłącznie redakcyjnym poprawiającym ich rozumienie.

Przepis art. 281 jest w zasadzie powtórzeniem art. 95 o.p., z tym że został zaktualizowany, jeżeli chodzi o wykreślenie przedsiębiorstwa państwowego z Krajowego Rejestru Sądowego, a nie rejestru przedsiębiorstw państwowych[332], a także w zakresie oprocentowania zwrotu nadpłat i zwrotu podatków, a nie zaliczek naliczonego podatku od towarów i usług, których w systemie podatkowym nie ma.

Przepis art. 282 jest odpowiednikiem art. 96 o.p. Z kolei przepis art. 283 jest dostosowanym przepisem art. 102 § 3 o.p. Przeniesienie tej regulacji z art. 102 § 3 o.p. do art. 283 projektu jest konsekwencją podziału rozdziału 12 działu II projektu ustawy – Ordynacja podatkowa na dwa oddziały.

6. Wyraźnego podkreślenia wymaga to, że uznano za celowe wprowadzenie zmienionej metody regulacji przepisów o następstwie prawnym spadkobierców. Polega ona na tym, że przyjęto jednolitą zasadę przejęcia przez spadkobierców wszelkich praw (uprawnień) spadkodawcy, z wyjątkami, które powinny być wyłączone przez przepisy ustaw podatkowych albo w przepisach samej ustawy - Ordynacja podatkowa. W uzasadnieniach projektów ustaw wskazywano niejednokrotnie na braki w tym zakresie. Wskazano np., że: „Interpretacje i orzeczenia sądów w zakresie przepisów podatkowych wskazują na brak jednolitego podejścia odnośnie do możliwości pomniejszenia przez spadkobierców przychodów ze zbycia udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych, a także tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych, o koszty poniesione na ich nabycie przez spadkodawców. W zaistniałej sytuacji brak pewności obrotu prawnego, uzależnienie od wyroków sądów oraz interpretacji organów administracji podatkowej podejścia do opodatkowania sprzedaży nabytych w drodze spadku udziałów albo wkładów w spółdzielni, udziałów (akcji) w spółkach mających osobowość prawną oraz innych papierów wartościowych, a także tytułów uczestnictwa lub jednostek uczestnictwa w funduszach kapitałowych wpływa niekorzystnie na postrzeganie przez inwestorów przedmiotowej kategorii inwestycji. Ponadto, w omawianym kontekście, obowiązujące obecnie przepisy podatkowe w nieuzasadniony sposób preferują lokaty bankowe,

[332] Zob. art. 86 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 986 z późn. zm.).

gdzie w wyniku ich zakończenia lub zerwania przez spadkobierców nie dochodzi do obowiązku zapłaty podatku od całej wartości lokaty, a jedynie od naliczonych odsetek. Dodatkowo można również wskazać na brak jednolitego podejścia w odniesieniu do dziedziczonych obligacji, gdzie podatek dochodowy płacony jest od całej wartości obligacji w przypadku ich sprzedaży przez spadkobiercę przed terminem wykupu, natomiast w przypadku gdy spadkobierca zatrzyma obligacje do terminu wykupu, wówczas podatek zapłaci wyłącznie od kwoty naliczonego dyskonta lub odsetek." [333]

Nie będzie więc konieczności wskazywania w ustawach podatkowych (art. 13 pkt 21 projektu) szczegółowych praw (uprawnień) przejmowanych przez spadkobierców, tak jak to istnieje w art. 5a pkt 12 i art. 22 ust. 1m u.p.d.o.f.

W odniesieniu zaś do przejmowania obowiązków, to proponuje się jako zasadę wyeliminowanie, w związku ze sporami w orzecznictwie, przejmowania obowiązku podatkowego we wszystkich tych przypadkach, w których zobowiązania podatkowe spadkodawcy powstają z dniem doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego (art**. 284 § 2** i art. **291 § 2**). Oznacza to, że spadkobiercy przejmą obowiązek podatkowy w przypadku tych podatków, w których zobowiązanie podatkowe spadkodawcy powstaje na skutek zdarzeń, z którymi przepisy prawa wiążą jego powstanie. Spadkobiercy podatnika nie będą natomiast ponosić odpowiedzialności za obowiązek podatkowy spadkodawcy ciążący na nim w zakresie jego zobowiązań, o których mowa w art. 129 pkt 2, a więc powstających z chwilą doręczenia decyzji organu podatkowego ustalającej wysokość tego zobowiązania (art. 284 § 2, art. 291 § 2), jeżeli ta decyzja nie została doręczona spadkodawcy. Przykładowo w przypadku, gdy współwłaściciel nieruchomości (środka transportu, gruntu, lasu) zmarł w trakcie okresu rozliczeniowego, za tę część tego okresu rozliczeniowego, obliczoną proporcjonalnie, a obejmującą okres do śmierci współwłaściciela poniosą pozostali współwłaściciele zgodnie z art. 6 ust. 4 i 5 ; art. 9 ust. 2 – 4 u.p.o.l.; art. 6a ust. 2 i 3 u.p.r.; art. 5 ust. 3 u.p.l., w każdym przypadku w związku z art. 275 § 2 i art. 282 § 2 i 3 projektu. Podobnie będzie w przypadku współwłasności małżeńskiej, gdyż przepisy tych ustaw utożsamiają wspólność majątkową małżeńską ze współwłasnością. Pozostałe obowiązki przejmowane przez spadkobierców (podatnika, płatnika i inkasenta) i zasady odpowiedzialności za nie zostały uregulowane w art. **284 § 1, § 5** i art. **291 § 1 i 2**. Wyliczenie obowiązków, za które odpowiedzialność ponoszą spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjni

[333] Zob. np. uzasadnienie do projektu zmiany ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, druk nr 1611 Sejmu VII kadencji z dnia 6 marca 2013 r.

zawarte w art. **287 § 1 i 2**, jest wyliczeniem wyczerpującym. Oznacza to, że spadkobiercy podatnika, płatnika lub inkasenta oraz zapisobierca windykacyjny nie poniosą odpowiedzialności za nałożoną na ich poprzednika prawnego karę porządkową[334], albowiem kara ta ma charakter należności o osobistym charakterze i może za nią odpowiadać wyłącznie osoba, na którą ją nałożono. Przepisy art. 284 § 5 oraz art. 291 § 1 i 2 projektu są przepisami szczególnymi w rozumieniu art. 284 § 1. Oznacza to, że istniejące w tym zakresie rozbieżności w poglądach zostały wyeliminowane[335].

Regulacja zakresu przedmiotowego następstwa prawnego spadkobierców podatnika i płatnika w porównaniu do stanu obowiązującego dotychczas nie uległa zmianie. Zmianie ulega tylko zakres przedmiotowy następstwa prawnego spadkobierców inkasenta, albowiem przejmą oni także przysługujące spadkodawcy uprawnienie do nadpłaty.

7. Zakres podmiotowy następstwa prawnego po spadkodawcy przewiduje, że następcami prawnymi będą tylko spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjni oraz przedsiębiorstwo w spadku, a nie będą nimi spadkobiercy spadkobierców oraz nabywca spadku (art. **284 § 3** projektu), z zastrzeżeniem uregulowania zawartego np. w art. 293§ 3 projektu. Obowiązujące obecnie przepisy nie regulują tej kwestii dostatecznie jasno (art. 98 § 1 o.p. i art. 1053, 1055 § 1 k.c.)[336].

8. To, że zapisobiercy windykacyjni nie są w gospodarce polskiej problemem marginalnym, świadczą dane statystyczne uzyskane z Krajowej Rady Notarialnej. W piśmie z dnia 7 lutego 2017 r. L.dz. 05/71/17 KRN wskazała, że:

a) w 2014 r. notariusze sporządzili 120.038 testamentów, w tym 12.034 testamenty, których przedmiotem było ustanowienie zapisu windykacyjnego;

b) w 2015 r. notariusze sporządzili 126.168 testamentów, w tym 13.556 testamentów, których przedmiotem było ustanowienie zapisu windykacyjnego;

c) w 2016 r. notariusze sporządzili 127.920 testamentów, w tym 15.130 testamentów, których przedmiotem było ustanowienie zapisu windykacyjnego.

---

[334] Wyrok WSA w Olsztynie z dnia 28 lutego 2013 r., I SA/Ol 21/13, CBOSA.

[335] Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2002, s. 355-362; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa. Komentarz 2009, Wrocław 2009, s. 470-471; S. Babiarz, Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców zwykłych w prawie podatkowym, Warszawa 2013, s. 130-136; A. Mariański, Prawa i obowiązki następców prawnych w prawie podatkowym, Warszawa 2001, s. 26-28.

[336] S. Babiarz, Następstwo prawne…, s. 30-32; S. Babiarz, Następstwo prawne nabywcy spadku w prawie podatkowym, „Prawo i Podatki" 2009, nr 3, s. 26.

Powyższe dane nie przedstawiają przedmiotem ilu, wśród ustanowionych zapisów windykacyjnych, było przedsiębiorstwo, gdyż notariusze nie prowadzą statystyk odnoszących się do poszczególnych przedmiotów zapisu windykacyjnego. Można więc posługując się wnioskowaniem z prawdopodobieństwa przyjąć, że powyższe dane w zakresie zapisów windykacyjnych przedsiębiorstw, o ile wszystkie dotyczyłyby tego przedmiotu, przedstawiają dane maksymalne.

Wprowadzając nową kategorię podmiotu uzyskującego status następcy prawnego (art. **284§ 4**) zapisobiercy windykacyjnego, wykorzystano tę instytucję wprowadzoną do Kodeksu cywilnego od dnia 23 października 2011 r., w tym zakresie, nie wprowadzono go do Ordynacji podatkowej. Zapisobiercą windykacyjnym w zakresie nabytego przedsiębiorstwa będzie albo osoba fizyczna, albo osoba prawna, albo jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej. Przykładowo zapisobiercą windykacyjnym może być spółka osobowa, w której wspólnikami są spadkobiercy (dzieci) spadkodawcy, jak również osoba niespokrewniona ze spadkodawcą.

9. Spadkodawcą może być tylko osoba fizyczna, a to oznacza, że określenie „wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki" (art. 284 § 1) powinno być wiązane z przymiotem i zakresem praw i obowiązków podatkowych spadkodawcy jako podatnika, płatnika, inkasenta. Generalnie zakres przedmiotowy następstwa prawnego spadkobierców podatnika, płatnika i inkasenta oznacza, że staną się oni następcami prawnymi spadkodawcy pod tytułem ogólnym, co umożliwi im wstąpienie w sytuację prawną spadkodawcy ukształtowaną przez przepisy prawa podatkowego, w tym także przejęcie ekspektatyw nabycia praw. Aktualnie organy podatkowe np. bezzasadnie odmawiają spadkobiercom prawa do złożenia wniosku o wznowienie postępowania w sytuacji, gdy takie uprawnienie przysługiwałoby spadkodawcy w związku z niekonstytucyjnością przepisu prawa podatkowego: np. art. 20 ust. 3 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych[337] w związku z wyrokiem Trybunału Konstytucyjnego z dnia 18 lipca 2013 r., SK 18/09[338], czy art. 4a ust. 1 pkt 1 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn[339], który Trybunał Konstytucyjny uznał za niekonstytucyjny w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2007 r. do 31 grudnia 2008 r., w zakresie, w jakim przewidywał

[337] Dz. U. z 2012 r. poz. 361 z późn. zm. – w stanie prawnym obowiązującym do dnia 31 grudnia 2006 r. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2013 r., II FSK 781/12, CBOSA; wyrok WSA w Rzeszowie z dnia 17 lipca 2014 r., I SA/Rz 416/14, CBOSA.

[338] OTK-A 2013, nr 6, poz. 80; Dz. U. z 2013 r. poz. 985.

[339] Dz. U. z 2018 r. poz. 1036 z późn. zm.

miesięczny termin złożenia zgłoszenia właściwemu naczelnikowi urzędu skarbowego[340]. Jednolite w tym zakresie orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego kwestionuje te poglądy organów podatkowych uznając, że określenie „majątkowe prawa" o którym mowa w art. 97 § 1 o.p. obejmuje także ekspektatywy nabycia praw. Ekspektatywy są bowiem prawami podmiotowymi tymczasowymi i podlegają ochronie takiej jak prawa podmiotowe ukształtowane.[341] Podobnie kwestię tę rozwiązuje prawo cywilne w art. 922 § 1 k.c , będącego wzorem dla art. 97 § 1 o.p., który także nie wymienia ekspektatyw, a mimo to są one objęte zakresem następstwa prawnego spadkobierców jako wchodzące w skład spadku i objęte określeniem prawa majątkowe. Odmawianie spadkobiercom prawa do przejęcia tzw. maksymalnie ukształtowanych ekspektatyw[342] spowodowało, że dla wyeliminowania tych nieporozumień w art. 284 § 1 projektu użyto określenia „wszelkie prawa".

Taką ekspektatywą w przypadku żądania wznowienia postępowania składanego przez spadkobiercę wystarczającą do nabycia uprawnienia do wznowienia postępowania podatkowego będzie już tylko samo złożenie przez niego wniosku o wznowienie postępowania. Użycie w art. 284 § 1 projektowanej ustawy określenia, że spadkobiercy przejmują, z zastrzeżeniem odrębnego uregulowania tego zakresu w przepisach szczególnych, wszelkie prawa spadkodawcy przewidziane w przepisach prawa podatkowego oznacza, że powinna zmniejszyć się ilość sporów co do dopuszczalności kontynuowania przez spadkobierców zwolnień podatkowych, jak np. dotyczących zwolnienia od podatku przychodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości i przeznaczenia go na cele mieszkaniowe[343]. Przecież spadkodawca już

[340] Zob. wyroki NSA z dnia 6 października 2015 r., II FSK 2138/13, CBOSA; wyrok NSA z dnia 25 listopada 2016 r., II FSK 3059/14, CBOSA.

[341] Wyrok NSA z dnia 12 maja 2017 r. II FSK 1084/15 CBOSA. Zob. też wyroki TK z dnia: 23 listopada 1998 r. SK 7/98, OTK ZU 1998, nr 7, poz. 144; 28 kwietnia 1999 r. K 3/99, OTK 1999, nr 4, poz. 73; 22 czerwca 1999 r. K 5/99, OTK 2000, nr 7, poz. 256; postanowienie SN z dnia 13 lipca 1993 r. II CRN 90/93 Lex nr 166845; E. Niezbecka (w:) A. Kidyba (red), E. Niezbecka, Kodeks cywilny. Komentarz. Tom IV Spadki.Lex/el, komentarz do art. 922 k.c. pkt 17 i 20; J. Kuropatwiński, Cesja wierzytelności przyszłych, PPH 1998, nr 9, s. 19 – 27.

[342] Zob. np. w wyroku z dnia 24 października 2000 r., SK 7/00, OTK 2000, nr 7, poz. 256; Dz. U. z 2000 r. Nr 92, poz. 1024 Trybunał Konstytucyjny uznał, że maksymalnie ukształtowaną ekspektatywę tworzy już wniosek spółdzielni o wydanie decyzji uwłaszczeniowej, albowiem ustawa – Prawo spółdzielcze w nieobowiązującym już art. 274 tak ukształtowała to prawo podmiotowe spółdzielni do uwłaszczenia, że dla jego nabycia wystarczające było już złożenie wniosku.

[343] Zob. rozbieżne wyroki sądów administracyjnych na ten temat: wyrok WSA w Krakowie z dnia 21 marca 2016 r., I SA/Kr 164/16, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 listopada 2015 r., I SA/Kr 1227/15, CBOSA; wyrok WSA w Gdańsku z dnia 26 czerwca 2013 r., I SA/Gd 547/13, które wręcz traktują to prawo do zwolnienia jako mające charakter osobisty, a nie majątkowy i wyrok WSA w Lublinie z dnia 4 listopada 2015 r., I SA/Lu 651/15, CBOSA; wyrok NSA z dnia 24 października 2007 r., II FSK 1212/06 z glosą S. Babiarza, „Jurysdykcja Podatkowa" 2008, nr 4, s. 77, które przyznają spadkobiercom prawo do kontynuacji tego zwolnienia, albowiem

zbył nieruchomość, złożył stosowne oświadczenie o przeznaczeniu przychodu i co więcej, rozpoczął jego wydatkowanie na cele mieszkaniowe. Twierdzenie, że w tej sytuacji nie ma co najmniej maksymalnie ukształtowanej ekspektatywy nabycia tego prawa podmiotowego, albo że jest to uprawnienie osobiste, jest nieporozumieniem. W tym przedmiocie wskazać należy, że zgodnie z art. 75 ust. 1 Konstytucji RP władze publiczne zobowiązane są do powadzenia polityki sprzyjającej zaspokojeniu potrzeb mieszkaniowych obywateli, w szczególności przeciwdziałania bezdomności, wspierania budownictwa socjalnego oraz popierania działań obywateli zmierzających do uzyskania własnego mieszkania. Z kolei z art. 71 ust. 1 Konstytucji RP wynika obowiązek Państwa uwzględniania w swojej polityce społecznej i gospodarczej dobra rodziny. Zatem przepis art. 21 ust. 1 pkt 131 u.p.d.o.f. dotyczący wydatkowania przychodu uzyskanego ze zbycia nieruchomości na zaspokojenie własnych celów mieszkaniowych nie może być rozumiany w ten sposób, że wyklucza on możliwość zaspokojenia tych celów mieszkaniowych także przez spadkobierców podatnika. Wykładnia tego przepisu powinna zatem uwzględniać te wartości konstytucyjne.

10. Wiele rozbieżności budzi w piśmiennictwie i orzecznictwie[344] pojęcie „majątkowe i niemajątkowe prawa i obowiązki", a w tym także kryteria rozgraniczenia tych pojęć[345]. W dostępnych publikacjach i orzeczeniach albo wskazuje się na te kryteria (np. treść prawa, czy dominujący charakter uprawnienia lub obowiązku albo dopuszcza się metodę intuicyjną jako kryterium rozgraniczające), a są to kryteria przyjmowane w orzecznictwie i piśmiennictwie z zakresu prawa cywilnego[346]. Prowadzi to do powstawania sporów, w tym sądowoadministracyjnych, dość często z naruszeniem praw spadkobierców. Użycie w art. 284 § 1 i 4 oraz w art. 285 § 2 określenia „wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy" zostało podyktowane potrzebą, jak wskazano wyżej,

spadkobiercy zgodnie z art. 97 § 1 o.p. jako następcy pod tytułem ogólnym wstępują w sytuację prawną spadkodawcy już maksymalnie ukształtowaną.

[344] Zob. S. Babiarz, Następstwo prawne…, s. 103-140; A. Mariański, Prawa i obowiązki…, s. 21; R. Dowgier (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, S. Presnarowicz, M. Popławski, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 655-657 i podane tam przykłady majątkowych praw i obowiązków, a także wyroków sądów administracyjnych; S. Babiarz (w:) Ordynacja podatkowa …, *op.cit.*, s. 602-608 i podane tam przykłady wyroków sądów administracyjnych; R. Mastalski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, R. Mastalski, J. Zubrzycki, Ordynacja podatkowa, Komentarz 2009, Wrocław 2009, s. 470-471 i podane tam przykłady wyroków sądów administracyjnych; B. Brzeziński, M. Kaczmarski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Toruń 2000, s. 355-358 i podane tam przykłady wyroków sądów administracyjnych i majątkowych praw i obowiązków oraz praw niemajątkowych.

[345] Zob. S. Babiarz (w:) Ordynacja podatkowa…, *op.cit.*, s. 604-605; S. Babiarz, Następstwo prawne…, *op.cit.*, s. 127-130; R. Dowgier (w:) Ordynacja podatkowa…, *op.cit.*, s. 656; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska (w:) Ordynacja podatkowa…, *op.cit.*, s. 357; wyrok TK z dnia 29 maja 2007 r., P 20/06, OTK-A 2007, nr 6, poz. 52.

[346] S. Babiarz, Następstwo prawne…, s. 97-103.

likwidacji sporów o rozumienie pojęć „prawa majątkowe i niemajątkowe", „obowiązki majątkowe i niemajątkowe", w szczególności w odniesieniu także do tzw. praw złożonych, które obejmują nie tylko uprawnienia, ale i obowiązki oraz uniknięcia związanych z tym kontrowersji (nadpłata, zwrot podatku od towarów i usług, odpisy amortyzacyjne, uprawnienie do odwołania, zastosowanie tzw. trybów nadzwyczajnych itd.). Na problemy związane z tym podziałem zwracał uwagę Trybunał Konstytucyjny w wyrokach: z dnia 21 maja 2001 r. SK 15/00[347] i z dnia 29 maja 2007 r., P 20/06[348]. Przedmiotem sporów był także przedmiotowy zakres sukcesji. Twierdzi się, że użyty w wyrażeniu „majątkowe prawa i obowiązki" szyk wyrazów, odmienny niż w jego pierwowzorze art. 922 § 1 k.c., oznacza, że „art. 97 § 1 o.p. wskazuje na majątkowe prawa, albowiem przejście niemajątkowych praw dotyczyć może tylko przedsiębiorców, co oznacza, że nie istnieją przesłanki podziału obowiązków na majątkowe i niemajątkowe, gdyż wszystkie one są objęte zakresem następstwa prawnego spadkobierców"[349]. Taka redakcja przepisu doprowadziła do przyjmowania w orzecznictwie sądów administracyjnych[350], że następstwem prawnym spadkobierców w szczególności objęty jest też obowiązek podatkowy w przypadku opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach przychodów lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. W tym zakresie, w związku z projektowanym art. 284 § 2 i art. 291 § 2, uznano, że sposób uregulowania zagadnienia eliminacji odpowiedzialności spadkobierców podatnika za obowiązek podatkowy spadkodawcy w przypadku przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych w drodze zmian dokonanych w art. 99 i art. 306f § 2 o.p. jest mało czytelny i tym samym nie jest wystarczające dla zrealizowania tego wyłączenia, zawarcie w dotychczasowym art. 100 i art. 102 o.p. regulacji uniemożliwiającej „podjęcie działań, które byłyby w takim wypadku potrzebne"[351]. Przedmiotem sporów o zakres przedmiotowy następstwa prawnego jest także, na gruncie przepisów ustaw podatkowych np. kwestia opodatkowania podatkiem od spadków i darowizn, czy podatkiem dochodowym od osób fizycznych wkładu zwracanego spadkobiercom zmarłego

[347] OTK 2001, nr 4, poz. 85.

[348] OTK-A 2007, nr 6, poz. 52.

[349] A. Mariański, Kontynuacja działalności gospodarczej przez spadkobierców podatnika, cz. I, „Monitor Podatkowy" 2003, nr 9, s. 20; B. Brzeziński, M. Kalinowski, M. Masternak, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa – Komentarz, Toruń 2002, s. 244.

[350] Zob. wyrok NSA z dnia 24 października 2010 r., II FSK 1193/10, CBOSA z glosą krytyczną A. Mariańskiego, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2011, nr 3, s. 246-250.

[351] Tak A. Olesińska (w:) Pozycja prawna spadkobierców podatnika w świetle znowelizowanej ordynacji podatkowej, „Przegląd Podatkowy" 2016, nr 2, s. 17-24.

wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością[352]. Trafny jest pogląd, że ekwiwalent za udziały zmarłego wspólnika spółki z ograniczoną odpowiedzialnością (równowartość), jako prawo majątkowe (art. 922 § 1 k.c.) przysługujące spadkobiercom (art. 183 § 1 k.s.h.) podlega opodatkowaniu podatkiem od spadków i darowizn i z chwilą wypłaty tych udziałów w pieniądzu nie podlega, z uwagi na wyłączenie zawarte w art. 2 ust. 1 pkt 3 u.p.d.o.f., ponownemu opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Jest to bowiem przysporzenie uzyskane tytułem dziedziczenia, niezależnie od momentu jego fizycznego otrzymania. Spłata ta, nie jest więc przychodem z praw majątkowych, lecz zastępuje to prawo. Zakres obowiązków, jakie przejmują spadkobiercy, powinien być uregulowany w przepisach podatkowych w sposób jasny i zrozumiały[353]. „Brak pewności prawa podatkowego w aspekcie nieprecyzyjnego określenia przez prawodawcę elementów obowiązku podatkowego ciążącego na podatniku jest sprzeczne z zasadą państwa prawnego”[354].

W związku z powyższym uznano za celowe, mając także na względzie przyjęte zasady ogólne w art. 15, art. 18, art. 20, art. 26, zmienić metodę regulacji przepisów o następstwie prawnym spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych w ten sposób by przejmowali oni (wstępowali) we wszelkie prawa spadkodawcy przewidziane w przepisach prawa podatkowego oraz ściśle określone obowiązki, które zostały w sposób wyczerpujący wymienione w art. 287 § 1 i 2. Notabene użyte w art. 97 § 1 o.p. określenie „przejmują” oznacza, że co do zasady następuje ono także z mocy prawa.

Przykładowe wyliczenie w art. **284 § 6** w związku z art. 284 § 1 obowiązków niemajątkowych jest także wyrazem powyższego dążenia do usunięcia istniejących w orzecznictwie i piśmiennictwie sporów i nieporozumień dotyczących rozumienia tychże pojęć, przejętych przecież z zakresu prawa cywilnego na grunt prawa podatkowego. Oznacza to, że nie powinno być sporów o to, czy ulgi i zwolnienia podatkowe są, czy nie są prawami majątkowymi przejmowanymi przez spadkobierców podatnika[355], ani to, czy spadkobiercom inkasenta przysługiwać będzie prawo do nadpłaty wynikającej z decyzji podatkowej[356]. Także nie

[352] Zo. wyroki NSA z dnia: 13 marca 2012 r. II FSK 1622/10 Lex nr 1218910 ; 19 czerwca 2015 r. 1216/13 II FSK 1216/13 OSP 2017, nr 1, poz. 6 z glosą aprobującą D.Mączyńskiego.

[353] Zob. wyrok NSA z dnia 23 lutego 2011, I FSK 306/10, CBOSA; wyrok NSA z dnia 22 czerwca 2006 r., I FSK 664/05, ONSAiWSA 2007, nr 1, poz. 25.

[354] Orzeczenie TK z dnia 26 września 1989 r., K 3/89, OTK 1989, nr 1, poz. 5.

[355] Co do sporów o charakter ulgi mieszkaniowej zob. np. wyroki NSA: z dnia 30 kwietnia 2014 r. II FSK 1227/12, CBOSA; z dnia 30 kwietnia 2015 r. II FSK 848/13, CBOSA.

[356] S. Babiarz, Następstwo prawne…, s. 275-276.

powinno być sporów o to, czy złożenie deklaracji podatkowej, korekta deklaracji, przechowywanie dokumentów, prowadzenie ksiąg podatkowych, sporządzenie spisu z natury to obowiązki majątkowe czy niemajątkowe.

W art. **287 § 2 pkt 6** projektu (art. 98 § 2 pkt 6 o.p.) w miejsce niezdefiniowanego w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji określenia „koszty postępowania egzekucyjnego" wpisano prawidłowe określenie „koszty egzekucyjne".

Dość często NSA w wyrokach[357] wskazuje, że przejęciu przez spadkobierców podlegają tylko takie prawa, które istniały przed śmiercią spadkodawcy, a nie podlegają przejęciu prawa przyszłe i niepewne oraz takie, których wartości w momencie powstania obowiązku podatkowego nie da się ustalić. Jest to pogląd trafny z zastrzeżeniem przejęcia ekspektatyw praw. Tego zagadnienia nie dostrzega się w orzecznictwie organów podatkowych i nie nadaje się mu właściwej rangi i znaczenia.

W projektowanych przepisach ordynacji podatkowej dotyczących następstwa prawnego nie ma odpowiednika art. 99 o.p., albowiem jego treść regulują w pełnym zakresie przepisy o nadpłacie, obejmujące także następców prawnych.

Przepis art. **284 § 7** projektu został w stosunku do art. 97 § 4 o.p. uzupełniony o stosowanie do zakresu przedmiotowego następstwa prawnego (art. 284 § 1 i § 4) w zakresie praw i obowiązków wynikających nie tylko z decyzji, ale i z ogólnych i indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz informacji ogólnych, objaśnień podatkowych a także utrwalonej praktyki organów podatkowych, do których podatnik, płatnik lub inkasent (poprzednik prawny) zastosowali się.

Zgodnie z art. **287 § 1** do odpowiedzialności spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych oraz przedsiębiorstwa w spadku za zobowiązania podatkowe spadkodawcy stosuje się m.in. przepisu Kodeksu cywilnego o odpowiedzialności za długi spadkowe. Oznacza to, że stosuje się je nie tylko w zakresie odpowiedzialności za te długi dotyczące samych spadkobierców w art. 1030, 1031, art. 1031^1-1031^4, art. 1032, art. 1033, art. 1034 k.c. ale i dotyczące zapisobierców windykacyjnych, jak art. 1030 w zw. z art. 981^5, art. 1031^1, art. 1031^2, art. 1031^3 § 3, art. 1034^1, art. 1034^2 k.c. Przepisy te będą miały, w stosunku do zapisobierców windykacyjnych, zastosowanie także wówczas, gdy przedmiotem zapisu windykacyjnego uczynionego na rzecz jednego, czy więcej zapisobierców będą przedsiębiorstwa, których

[357] Zob. wyrok NSA z dnia 29 listopada 2012 r., II FSK 737/11, „Glosa" 2014, nr 12, s. 16 z glosą S. Babiarza, *ibidem*, s. 106-109.

właścicielem był spadkodawca. Stosowane tu będą jednolite, obowiązujące w prawie cywilnym zasady odpowiedzialności za długi spadkodawcy.

11. Do projektu ustawy wprowadzono przepisy art. **285** i art. **286**, które stanowią dostosowane odpowiedniki art. 97 § 1a, § 1b, art. 97a § 1 i § 2 o.p. Jednakże przepis art. 285 § 1 stanowi, że kontynuacja działalności gospodarczej spadkodawcy przez spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych (art. 284 § 1 i 5 projektu) może nastąpić na zasadach określonych w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej. Dotyczy to także małżonka zmarłego przedsiębiorcy. Natomiast pominięto w art. 285 projektu, regulacje zawarte w art. 97 § 2a o.p. z uwagi na odmienny zakres unormowania zakresu przejmowanych przez następców prawnych praw i obowiązków, o których mowa w tym przepisie (wszelkich), a nie tylko niemajątkowych. Z kolei pominięto też w art. 286 projektu uregulowania zawarte w art. 97a § 3 i 4 o.p., gdyż ich zastosowanie zastępuje odpowiednio stosowany przepis art. 278 projektu. Poza tym zauważyć należy, że regulacje zawarte w art. 97a § 3 i 4 o.p. nie zawierają przepisu będącego odpowiednikiem art. 100 § 3 o.p. dotyczącego terminu płatności należności przez osoby zobowiązane jako następcy prawni (zarządcę sukcesyjnego). Zwrócić też uwagę należy na to, że zarządca sukcesyjny jako wykonujący prawa i obowiązki spadkodawcy będzie mógł wykonywać prawa wynikające z wydanych interpretacji ogólnych, objaśnień podatkowych, czy wydanych spadkodawcy interpretacji indywidualnych, a także wynikające z informacji ogólnych czy utrwalonej praktyki interpretacyjnej organów podatkowych, na zasadach wskazanych w art. 284 § 7 w związku z art. 285 § 3 projektu, czyli wówczas gdy się do nich będzie stosował, tak jak stosował się do nich jego poprzednik prawny. W tym zakresie nie ma odstępstwa od regulacji dotyczącej innych następców prawnych. Z regulacji zawartej w art. 97a o.p. w zw. z art. 15 i art. 21 ust. 1 ustawy o zarządzie sukcesyjnym wynika, że decyzja o zakresie odpowiedzialności osób wskazanych w art. 97a § 2 o.p. powinna być adresowana do zarządcy sukcesyjnego, który dysponuje środkami na rachunku bankowym przedsiębiorstwa w spadku i wykonuje prawa i obowiązki przedsiębiorstwa w spadku jako następcy prawnego, ale powinna w rozstrzygnięciu orzekać o odpowiedzialności spadkobierców lub zapisobiercy windykacyjnego. Powyższe oznacza, że w stosunku do zarządcy sukcesyjnego aktualne będą poglądy Sądu Najwyższego wypowiadane co do statusu prawnego syndyka[358]. Jest tak dlatego, że spadkobiercy i zapisobierca windykacyjny nie tracą zdolności prawnej wskutek ustanowienia zarządcy sukcesyjnego, nie tracą także podmiotowości prawnej. Przedsiębiorstwo

[358] Zob. postanowienie SN z dnia 24 czerwca 1999r. II CKN 358/99, OSNC 1999, nr 12, poz.219: wyrok SN z dnia 7 października 2004 r. IV CK 86/04, Biuletyn SN 2005,nr 2, poz.15.

w spadku jako „twór w pewnym sensie fikcyjny" nie może być adresatem decyzji i podmiotem odpowiedzialności podatkowej. Z uzasadnienia ustawy o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej wynika, że pozycja prawna zarządcy sukcesyjnego jest zbliżona do pozycji syndyka masy upadłości. To oznacza, że przepis art. 292 § 1 projektu należało uzupełnić o obowiązek zawiadamiania przez organy podatkowe także zarządcy sukcesyjnego.

W związku z treścią art. **285** projektu bezprzedmiotowe stały się przepisy art. 97 § 1a, 1b i 2a o.p. Jest charakterystyczne, że obowiązujący art. 97a o.p. nie uregulował terminu płatności należności od "przedsiębiorstwa w spadku". Lukę te wypełni odesłanie zawarte w art. **286 § 1** projektu do odpowiedniego stosowania art. 288 projektu. Z tego też powodu pominięto w art. 2 treści zawarte w art. 97a § 3 i 4 o.p.

12. Przepis art. **287** i art. **288** są dostosowanym odpowiednikami dotychczasowych art. 98 i art. 100 § 1-3 o.p., z tym tylko że odpowiednie stosowanie art. 196 dotyczy możliwości zwrotu nadpłaty lub jej zaliczenia bez wydawania decyzji. Poza tym regulacja zawarta w art. 288 § 3 jest związana z sytuacją, w której doszłoby do śmierci spadkobiercy w toku postępowania. W związku z brakiem tu następstwa prawnego w części przypadającej na tego zmarłego odpowiedzialności nie przejmą jego spadkobiercy. Stąd w tej części postępowanie zostanie umorzone a decyzja w tym zakresie odnoszącym się do „następców prawnych" tego zmarłego pozostawiona będzie w aktach sprawy. Zauważyć tu należy, że następstwo prawne nie może być wyprowadzane z odpowiedzialności solidarnej. Regulacja taka byłaby niezgodna z Konstytucją albowiem nakładałaby np. na współwłaścicieli (art. 3 ust. 4 u.p.o.l.) odpowiedzialność większą niż wynikająca z wysokości ich udziałów i w dodatku niemożliwą do zrealizowania w sądzie, w ramach odpowiedzialności regresowej. W piśmiennictwie[359] wyrażane są poglądy o niepodzielności zobowiązania wynikającego z solidarnego charakteru zobowiązania podatkowego wymierzonego współwłaścicielom, jednakże dotyczy to oczywiście zobowiązania już wymierzonego. Niepodzielność ta nie dotyczy więc etapu „przedwymiarowego", który następuje w omawianym przypadku. Decyzja o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień, o których mowa w tym przepisie, będzie wydawana także w stosunku do przedsiębiorstwa w spadku i do zapisobierców windykacyjnych a określać będzie

[359] R. Dowgier, Solidarna odpowiedzialność za zobowiązania z tytułu podatków lokalnych, PPLiFS 2012, nr 2, s. 23-28; G. Liszewski, Glosa do wyroku NSA z dnia 27 czerwca 2013 r., II FSK 2096/11, PPLiFS 2015, nr 9, s. 34-40.

zakres tej odpowiedzialności lub uprawnień tych następców prawnych (jedna decyzja). Jednakże decyzją o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień zapisobierców windykacyjnych nie będzie można objąć zakresu odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców. Jest tak dlatego, że inny jest w stosunku do tych podmiotów charakter i zakres następstwa prawnego określony w art. 284 § 1 i § 4 projektu. Określenie zawarte w art. **288 § 2** projektu, że „orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych, organ podatkowy (…) stwierdza nadpłatę" oznacza, iż w tym zakresie stosować należy wszystkie przepisy odnoszące się do stwierdzenia nadpłaty zawarte w projekcie ustawy.

Regulacja zawarta w art. **288 § 1-2** w odniesieniu do zakresu odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców nie uległa istotnej zmianie w stosunku do stanu obowiązującego. Regulacja zawarta w tym przepisie jest jednak bardziej zrozumiała i klarowniejsza. Użycie w art. 288 § 2 projektu dotychczasowego określenia (art. 100 § 2 o.p.), że „organ podatkowy orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, jednocześnie ustala lub określa kwoty", byłoby niespójne z art. 287 § 1 w zw. z art. 1030 i nast. k.c. Organ podatkowy na gruncie art. 288 § 2 w związku z art. 287 § 2 projektu nie będzie musiał wydawać decyzji ustalającej, a tylko określającą, deklaratoryjną. Zresztą w świetle uzasadnienia uchwały 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2016 r., II FPS 6/15[360] i na gruncie obowiązującej treści art. 100 o.p. nie było przypadków, by organ podatkowy mógł wydać decyzję ustalającą. W decyzji o zakresie odpowiedzialności spadkobierców organ nie orzekał o zaistnieniu samej odpowiedzialności, albowiem ta wynikała z mocy prawa (zob. art. 98 § 1 i 2 o.p. w związku z art. 1030 i art. 1031 k.c.[361]). Oznacza to, że doręczenie decyzji organu pierwszej instancji, o której tu mowa, spadkobiercom lub zapisobiercom windykacyjnym przed upływem terminu przedawnienia spowoduje zachowanie terminu do wydania decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców, zapisobierców windykacyjnych, czy przedsiębiorstwa w spadku. Dotychczasowa regulacja zawarta w art. 100 o.p. wywołuje ponadto wątpliwości, czy wydanie i doręczenie decyzji o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców przez organ pierwszej instancji wywołuje skutki prawne w zakresie zachowania terminu przedawnienia, czy też wymagane jest dla jego osiągnięcia wydanie i doręczenie decyzji organu odwoławczego. Na gruncie projektu problem ten zostaję

[360] ONSAiWSA 2016, nr 5, poz. 72.

[361] Zob. glosa A. Mariańskiego i A. Krajewskiej do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2016 r., II FPS 6/15, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2016, nr 1.

rozwiązany. Oznacza on, że organ odwoławczy, podobnie jak to jest przy odpowiedzialności osób trzecich może rozpoznając odwołanie – po terminie przedawnienia – utrzymać zaskarżoną decyzję w mocy albo uchylić ją i zmniejszyć wysokość kwot, za które odpowiedzialność ponoszą spadkobiercy, zapisobiercy windykacyjni, czy przedsiębiorstwo w spadku. Może także zmniejszyć zakres tej odpowiedzialności. Art. **289** projektu dotyczy określenia zasad odpowiedzialności i uprawnień w sytuacji, gdy spadkobierca lub zapisobierca windykacyjny zmarli w trakcie okresu rozliczeniowego danego podatku. Za powstałe za ten okres do ich śmierci zobowiązanie podatkowe (jego część) ponosić będą odpowiedzialność spadkobiercy, jak i zapisobiercy windykacyjni na zasadach określonych w przepisach art. 284-288 projektu. Przysługiwać im także będzie na tych samych zasadach uprawnienie do nadpłaty.

Termin płatności należności przejętych przez spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych będzie uregulowany dla wszystkich należności (art. **288 § 1-3** projektu) jednolicie, a więc 14 dni od dnia doręczenia decyzji.

Zauważyć tu należy, że to, iż w art. 288 § 2 projektu (art. 100 § 2 o.p.) nie wymieniono wprost decyzji o odpowiedzialności płatnika lub inkasenta (art. 244 § 1 i art. 247 w zw. z art. 244 § 1 projektu) nie oznacza, że spadkobiercy i zapisobiercy windykacyjni nie odpowiadają za te należności. Odpowiedzialność ta bowiem musi wynikać z „decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy", o której mowa w art. 288 § 1 projektu (art. 100 § 1 o.p.), a także z art. 288 § 2 projektu (art. 100 § 2 o.p.), który mówi o deklaracji złożonej przez spadkodawcę (także płatnika) albo niezłożonej. W tym ostatnim przypadku organ określi kwotę, za którą ponosić będą odpowiedzialność spadkobiercy płatnika (spadkodawcy).

W art. **289 § 1** projektu uregulowano skutki, jakie dla zakresu odpowiedzialności spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych i podmiotów, o których mowa w art. 286 projektu niesie przepis art. 284 § 3 i 4 projektu. Przepis ten reguluje sytuację, w której w trakcie postępowania o zakresie odpowiedzialności spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych, o którym mowa w art. 288 § 1, umiera jeden z tych następców prawnych. Wówczas jego spadkobiercy lub nabywca spadku nie mogą, z uwagi na treść art. 284 § 3, wstąpić do postępowania w charakterze strony. Następcami odpowiedzialnymi za tę część zobowiązania podatkowego zmarłego nie mogą być także pozostali spadkobiercy, uczestnicy postępowania, o którym mowa w art. 289 § 1, gdyż naruszałoby to zakres podmiotowy i przedmiotowy następstwa prawnego wskazany w art. 284 § 1 i art. 287 § 1 projektu. Dlatego zobowiązanie podatkowe ulegnie pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego zmarłego, a postępowanie podatkowe w tym zakresie podlegać będzie umorzeniu w części. Jest w świetle ogólnych zasad następstwa prawnego oczywiste (art. 284 § 3 w związku z art. 446 § 1 projektu), że w sytuacji,

gdy umrze jedyny spadkobierca lub zapisobierca windykacyjny, o zakresie odpowiedzialności którego orzeczono w postępowaniu, to zostanie ono umorzone w całości. Jeżeli dotyczyć to będzie tylko jednego z kilku spadkobierców, czy zapisobierców windykacyjnych to umorzone ono zostanie tylko w tej części. W związku zaś z niespójnością terminologiczną między § 2 i § 3 art. 100 o.p. uznano za niezbędne dostosowanie treści art. 288 § 2 do uchwały 7 sędziów NSA z dnia 23 maja 2016 r., II FPS 6/15[362], tak by wyeliminować spory co do terminu przedawnienia wymiaru zobowiązań podatkowych spadkodawcy. Następstwo prawne w istocie bowiem nie kreuje żadnego zobowiązania, a jest tylko wstąpieniem w sytuację prawną poprzednika z mocy prawa.

Przepisy art. **290 § 1 i 2** są odpowiednikami dotychczasowych art. 101 § 1 i 2 o.p.

Art. **291** jest w istotnej części powtórzeniem metody regulacji następstwa prawnego spadkobierców przewidzianej dotychczas w art. 102 § 2 o.p., natomiast przepis art. **291 § 2** projektu, jako przepis postępowania, jest konsekwencją art. 288 § 2 jako przepisu prawa materialnego. W projektowanym art. 291 § 2 proponuje się, aby w przypadku śmierci strony w toku postępowania w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w jej miejsce nie wstępowali spadkobiercy (nie dotyczy to przedsiębiorstwa w spadku i zapisobiercy windykacyjnego, z uwagi na treść art. 285 § 2 i art. 284 § 4). W praktyce będzie to oznaczało, że w tych sytuacjach, w których występowała tylko jedna strona postępowania, jej śmierć będzie skutkowała umorzeniem postępowania w całości. Natomiast gdy w postępowaniu dotyczącym ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego umiera jedna z osób mających status strony, a postępowanie to zmierza do ustalenia zobowiązania o charakterze solidarnym, wówczas w postępowaniu, o którym mowa w art. 291 § 1 i 3, zakres odpowiedzialności pozostałych podatników ulega pomniejszeniu w zakresie odpowiedzialności przypadającym na tego zmarłego spadkobiercę (ale nie przedsiębiorstwo w spadku i zapisobiercę windykacyjnego z uwagi na określony w art. 285 § 2 i art. 284 § 4 zakres ich następstwa prawnego) i będzie ciążył na pozostałych podatnikach stosownie do zakresu ich odpowiedzialności. Przepis art. 291 § 1 będzie miał zastosowanie do postępowania w przedmiocie określenia wysokości zobowiązania np. współwłaścicielom nieruchomości (art. 6 ust. 7 u. p. o.l., art. 6a ust. 10 u.p.r., art. 6 ust. 11 u.p.o.l.), wśród których jest osoba fizyczna, która umrze w toku postępowania podatkowego, gdyż wówczas wejdą w jej miejsce spadkobiercy (art. 280 § 1). Regulacja zawarta w art. 291 § 1-3 będzie miała zastosowanie np. do przypadków, w których postępowanie toczyć się będzie w przedmiocie ustalenia zobowiązania podatkowego

[362] ONSAiWSA 2016, nr 5, poz. 72.

małżonków, którzy zostali ustawowymi spadkobiercami i nabyli spadek na współwłasność łączną (tak może też być przy nabyciu rzeczy i praw majątkowych na podstawie umowy darowizny, czy na podstawie zapisu zwykłego). W sytuacji, gdy umrze jeden z małżonków, to jego spadkobiercy nie wstąpią do postępowania podatkowego (art. 284 § 3) i dlatego wysokość zobowiązania podatkowego pozostającego przy życiu małżonka ulegnie pomniejszeniu, a postępowanie w części zostanie umorzone. Regulacja zawarta w art. 282 § 1 ma charakter ogólny. Jeżeli nie będzie następców prawnych po zmarłym to decyzja umarzająca postępowanie nie może im być doręczona ale musi być pozostawiona w aktach sprawy (art. **291 § 4** projektu). Określony w art. **292 § 1 i 2** katalog obowiązków informacyjnych ciążący na organach podatkowych powinien być, z uwagi na treść art. 284 § 1, katalogiem otwartym, a jest to konsekwencją tego, że spadkobiercy oraz zapisobierca windykacyjny przejmują (wstępuje) wszelkie uprawnienia spadkodawcy. Katalog ten został uzupełniony (art. 292 § 1 pkt 6 i 7) o przypadki, w których wydano decyzję ograniczającą spadkodawcy jako podatnikowi pobór zaliczek na podatki oraz jeżeli zajdą przypadki wskazane w art. 463 projektu. Skoro adresatem decyzji o zakresie odpowiedzialności, o której mowa w art. 286 projektu i podmiotem wykonującym prawa i obowiązki spadkodawcy wynikające z wstąpienia we wszelkie prawa i obowiązki, jest zarządca sukcesyjny, to i on powinien być wskazany jako uprawniony do otrzymywania informacji, o których mowa w art. 292 projektu. Okoliczność, że jest wykonującym prawa spadkodawcy, zgodnie z art. 285 § 3 projektu tego problemu nie rozwiązuje. Przepis art. 292 projektu reguluje inne kwestie i dlatego mimo, że ustawa o zarządzie sukcesyjnym nie zmieniła art. 103 o.p. (art. 292 projektu), to należało te lukę wypełnić.

Przepis art. 464 projektu przewiduje możliwość skorzystania przez stronę z prawa do rezygnacji z odwołania od decyzji i wniesienie skargi do sądu administracyjnego. O takiej sytuacji organ podatkowy powinien pouczyć spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych, gdyby strona po rezygnacji z odwołania wniosła skargę do sądu i zmarła. Pouczenie takie powinno też zostać dokonane również wtedy, gdy śmierć strony nastąpiła po wniesieniu odwołania, a przed wniesieniem skargi do sądu administracyjnego. Obowiązek pouczenia w tych przypadkach przewiduje art. **292 § 1 pkt 7** projektu. Użyte w art. 292 § 1 pkt 7 projektu określenie „o przypadkach" oznacza, że organ podatkowy pierwszej instancji ma obowiązek pouczyć spadkobierców lub zapisobierców windykacyjnych o każdej sytuacji, w tym przepisie wymienionej, a więc nie tylko o wniesieniu przez spadkodawcę skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzję tego organu, ale także o uprawnieniu do takiego wniesienia, jeżeli spadkodawca nie złożył odwołania, a termin do jego złożenia rozpoczął swój

bieg. Pouczeniem objąć należy także sytuację, w której skargę spadkodawcy sąd odrzucił i spadkobiercy przysługuje uprawnienie do wniesienia odwołania (art. 434 § 2 projektu), jak również sytuację, o której mowa w art. 463 § 3 projektu. Należy mimo to zauważyć, że obowiązek pouczenia zawarty w art. 292 § 1 pkt 7 w pewnym zakresie dotyczącym wniesienia odwołania lub skargi do sądu administracyjnego zawiera się w art. 292§ 1 pkt 1 projektu, to jednak nie wyczerpuje ta regulacja sytuacji, w której skargę sąd administracyjny odrzucił. Spadkobiercy powinni zatem uzyskać stosownie do art. 16 w związku z art. 292 § 1 pkt 7 i art. 463 pełną informację o sytuacji prawnej, jaką pozostawił im spadkodawca.

13. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa następcami prawnymi czyni zapisobierców windykacyjnych jednakże tylko w zakresie uczynionego na ich rzecz zapisu przedsiębiorstwa (przedsiębiorstw). Zapis windykacyjny pozostałych rzeczy i praw wskazanych w art. 981^1 § 2 k.c. nie będzie prowadził w prawie podatkowym do następstwa prawnego zapisobiercy windykacyjnego, na rzecz którego daną rzecz lub prawo ustanowiono przedmiotem zapisu windykacyjnego. W tym zakresie stosować należy regulacje ogólne z art. 284 § 1 projektu. To oznaczałoby, że w przypadku gdyby u spadkodawcy powstała zaległość podatkowa, nadpłata czy zwrot podatku w związku z zapisem windykacyjnym innych rzeczy lub praw majątkowych niż przedsiębiorstwo (zob. art. 981^1 § 2 pkt 1, 2 i 4 k.c. w tym też co do gospodarstwa rolnego), to zobowiązanymi z tego tytułu lub uprawnionymi byliby wyłącznie spadkobiercy podatnika, płatnika lub inkasenta.

14. Zapisobiercy zwykli są osobami trzecimi odpowiadającymi tylko za zaległości podatkowe spadkodawcy jako osoby trzecie (art. 273). Dalsi zapisobiercy zwykli nie będą podmiotami objętymi regulacjami proponowanej ustawy. Następcą prawnym zgodnie z proponowanymi rozwiązaniami nie jest także nabywca spadku. Regulacja następstwa prawnego w prawie podatkowym jest wyrazem respektowania – co do zasady – w tym prawie terminów mających ustalone znaczenie w innych gałęziach prawa, szczególnie z zakresu prawa cywilnego i prawa spółek.

15. Przepis art. **293** jest dostosowanym odpowiednikiem art. 105 o.p., z tym że w przypadku śmierci spadkobiercy (tj. przypadku opisanym w art. 293§ 3) lub zapisobiercy windykacyjnego przysługująca im (wynikająca z deklaracji lub decyzji podatkowej) część nadpłaty lub zwrotu podatku należna będzie ich spadkobiercom po przedłożeniu prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku, prawomocnego postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia przedmiotu zapisu windykacyjnego, prawomocnego postanowienia sądu o wydaniu europejskiego poświadczenia spadkowego, zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia. Jest to wyjątek od podmiotowego zakresu następstwa prawnego uregulowanego

w art. 284 § 1 i 2. Odpowiednie stosowanie art. 214 pkt 5 i art. 219 pkt 5 dotyczy terminu zwrotu nadpłaty i jej oprocentowania, a odpowiednie stosowanie art. 288 § 1 - 3 projektu dotyczy procedury orzekania w tym zakresie.

16. Zagraniczne ustawy typu ordynacja podatkowa w zakresie następstwa prawnego przewidują różne rozwiązania. Ich lektura wskazuje, że nie ma uniwersalnego modelu następstwa prawnego, a wszystkie one są w jakimś stopniu podobne. Jednakże generalnie rzecz ujmując unormowania ordynacji podatkowej Hiszpanii, RFN, Austrii, Serbii przewidują sukcesję uniwersalną praw i obowiązków podatkowych. Niektóre z nich wprost wskazują, że spadkobiercy nie przejmują np. obowiązku podatkowego ciążącego na spadkodawcy (Hiszpania). Inne z nich wyłączają z zakresu regulacji następstwo prawne i wprost odsyłają w zakresie przedmiotowym następstwa prawnego spadkobierców do przepisów prawa cywilnego (RFN, Austria). W przypadku niektórych państw (Włochy, Łotwa, Bośnia i Hercegowina) przepisy o następstwie prawnym tak w zakresie podmiotowym, jak i przedmiotowym uregulowane są nie w ogólnej ustawie ordynacja podatkowa, a w przepisach ustaw odnoszących się do poszczególnych podatków. Sukcesję uniwersalną spadkobierców, jak i podmiotowych przekształconych przewiduje też wzór kodeksu podatkowego CIAT.

Rozdział 13. Wykonywanie zobowiązań solidarnych

1. W aktualnym stanie prawnym problematyka odpowiedzialności solidarnej w prawie podatkowym uregulowana jest w art. 91-92 o.p. Regulacje te opierają się na odesłaniu w art. 91 o.p. do odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu cywilnego dla zobowiązań cywilnoprawnych, z bardzo wąskim uregulowaniem w art. 92 o.p. sytuacji specyficznych dla prawa podatkowego. Rozwiązanie takie, wobec szerokiego katalogu sytuacji, w których zarówno zobowiązanie podatkowe, jak i odpowiedzialność za takie zobowiązanie mają charakter solidarny, jest niewystarczające[363]. Należy także zauważyć, iż przepisy prawa podatkowego, obok solidarnej odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe, wynikającej z przepisów regulujących konstrukcję poszczególnych podatków, wprowadzają również solidarną odpowiedzialność w przypadku osób trzecich. Solidarna jest także odpowiedzialność spadkobierców do czasu działu spadku, a w niektórych przypadkach także zapisobierców windykacyjnych, czy podmiotów zobowiązanych do poniesienia kosztów postępowania podatkowego.

[363] Dla przykładu - bardzo rozbudowane w porównaniu do polskich regulacje w zakresie odpowiedzialności solidarnej zawierają art. 41 i 42 oraz 175 hiszpańskiej ordynacji podatkowej.

Należy więc stwierdzić, że wielość sytuacji, w których mamy do czynienia z solidarnością w prawie podatkowym, wymaga doregulowania tej instytucji. Nie jest przy tym zasadne przenoszenie do nowej ustawy w mechaniczny sposób instytucji cywilnoprawnych zobowiązań solidarnych, chociaż bez wątpienia powinny one stanowić bazę dla tworzonych nowych rozwiązań. W związku z tym proponuje się, aby przepisy Kodeksu cywilnego dotyczące zobowiązań i wierzytelności cywilnoprawnych stosować w prawie podatkowym jedynie odpowiednio i wyłącznie w zakresie nieuregulowanym w ordynacji podatkowej (art. **297**).

2. Należy podkreślić, iż solidarność w prawie podatkowym jest instytucją, która powinna być w sposób kompleksowy uregulowana w przepisach ogólnego prawa podatkowego. Zasadą powinno przy tym pozostać, iż solidarność zobowiązania i odpowiedzialności w prawie podatkowym musi wynikać wprost z przepisów ustawy podatkowej i nie można jej domniemywać (proponowany art. **294 § 1**). Mając na uwadze, że zobowiązanie podatkowe może powstać zarówno z mocy samej ustawy, jak i w następstwie doręczenia konstytutywnej decyzji, należy zachować zasadę, wedle której w drugiej ze wskazanych sytuacji dla powstania zobowiązania o charakterze solidarnym konieczne jest doręczenie decyzji wszystkim zobowiązanym. W przypadku decyzji o charakterze deklaratoryjnym obowiązek ich wydawania na wszystkich zobowiązanych w sposób solidarny wynika z istoty tej odpowiedzialności.

W konsekwencji utrzymana zostanie reguła, wedle której organ podatkowy nie jest uprawniony do wyboru dłużnika na etapie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego - powinien je ustalić każdemu z takich podmiotów. Natomiast jego uprawnienie wynikające z solidarnego charakteru odpowiedzialności za powstałe w ten sposób zobowiązanie polega na prawie wyboru podmiotu, od którego będzie dochodził należności już po doręczeniu decyzji ustalającej.

Powyższa reguła znajduje również zastosowanie do odpowiedzialności osób trzecich, o której orzeka się w drodze decyzji mającej konstytutywny charakter oraz do osób zobowiązanych solidarnie do uiszczenia kosztów postępowania podatkowego (art. 517 § 2). Oznacza to, że organ podatkowy powinien dążyć do przeniesienia odpowiedzialności na wszystkie osoby, które potencjalnie mogą ponosić odpowiedzialność i nie jest uprawniony na etapie postępowania w tej sprawie do wyboru dłużnika.

Analogicznie jak wskazane wyżej zasady dotyczą przypadku niewykonania w sposób prawidłowy obowiązków związanych z samoobliczeniem podatku. W tych sytuacjach organ podatkowy powinien prowadzić postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego wobec wszystkich podmiotów zobowiązanych.

Jednocześnie podkreślić trzeba, iż w obowiązującym stanie prawnym na mocy art. 92 § 2 o.p. wskazana zasada doznaje wyjątku w przypadku zobowiązań podatkowych ustalanych w formie łącznego zobowiązania podatkowego. Są to sytuacje, w których w jednej decyzji organ podatkowy wymierza podatnikowi dwa lub więcej podatków (rolny, leśny, od nieruchomości). Powołany przepis umożliwia doręczenie nakazu płatniczego, z którego wynika to zobowiązanie, jednemu ze zobowiązanych, ale ze skutkiem dla pozostałych. Zgodnie bowiem z art. 6c ust. 2 ustawy o podatku rolnym łączne zobowiązanie pieniężne należne od przedmiotów opodatkowania stanowiących współwłasność lub znajdujących się w posiadaniu dwóch lub więcej osób fizycznych ustala się w odrębnej decyzji (nakazie płatniczym), którą wystawia się na któregokolwiek ze współwłaścicieli (posiadaczy). Analogiczne rozwiązanie zawiera art. 6a ust. 2 ustawy o podatku leśnym. W takim przypadku tylko jeden z zobowiązanych otrzymuje decyzję, ale odpowiedzialność solidarną za podatek wynikający z niej ponoszą również pozostali.

Należy uznać, iż tego rodzaju rozwiązanie nie chroni w sposób dostateczny interesów tych podatników, którzy zobowiązani są do zapłaty podatku nie posiadając nawet decyzji, w której został on ustalony. Nakaz płatniczy jest formą decyzji, którą objęte są dwa lub trzy podatki, ale fakt ten nie stanowi dostatecznego uzasadnienia dla tak szczególnych, jak obecnie obowiązujące, zasad odpowiedzialności za zobowiązanie podatkowe. W związku z tym w proponowanych przepisach nie ma odpowiednika art. 92 § 2 o.p., co oznacza, że zgodnie z zasadą wyrażoną w art. **294 § 2**, w przypadku nakazów płatniczych organ podatkowy zobowiązany jest wystawić i doręczyć taki nakaz każdemu z zobowiązanych.

3. Obowiązujące przepisy art. 92 § 3, 3a i 4 o.p. regulują problematykę zarówno odpowiedzialności solidarnej, jak i wierzytelności o charakterze solidarnym w przypadku małżonków opodatkowanych łącznie na gruncie podatku dochodowego od osób fizycznych. Pomimo tego, iż wskazana sytuacja odnosi się wyłącznie do powołanego świadczenia, celem wyeliminowania wątpliwości interpretacyjnych, zasadne jest pozostawienie tej problematyki w ordynacji podatkowej i nie przenoszenie jej do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. W szczególności zauważyć bowiem należy, iż zaliczanie nadpłat małżonków w podatku dochodowym od osób fizycznych nie musi mieć miejsca wyłącznie na zobowiązania czy zaległości w tym podatku, co mogłoby wywoływać wątpliwości, gdyby podstawę prawną do zaliczenia zawarto w ustawie o podatku dochodowym.

4. Jednym z istotnych mankamentów obowiązującej ordynacji podatkowej jest całkowite pominięcie w jej regulacjach rozwiązań prawnych dotyczących wykonywania obowiązku o charakterze instrumentalnym, jakim jest składanie deklaracji, w przypadku obowiązku

podatkowego lub uprawnienia o charakterze solidarnym. Proponuje się uregulowanie tej kwestii w art. **295** poprzez wskazanie, iż w przypadku obowiązku podatkowego, prawa do zwrotu nadpłaty lub prawa do zwrotu podatku, które mają solidarny charakter i wiąże się z nimi obowiązek złożenia deklaracji, taki obowiązek co do zasady musi być wykonany odrębnie przez każdego z podatników. Zatem każdy z nich samodzielnie składa wymaganą prawem deklarację, która wywołuje skutki prawne jedynie wobec niego i nie zwalnia z takiego obowiązku pozostałych. Analogicznie korekta takiej deklaracji nie ma skutku względem pozostałych zobowiązanych i nie zwalnia ich od dokonania korekty.

5. W art. **296** projektowanej ustawy proponuje się uregulować problematykę solidarnego charakteru odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe w kontekście stosowania preferencji podatkowych (ulg, zwolnień, umorzeń). Obowiązujący model polegający na odpowiednim stosowaniu w tym zakresie przepisów Kodeksu cywilnego właściwych dla zobowiązań cywilnoprawnych (art. 91 o.p.), bez uwzględnienia specyfiki prawa podatkowego, rodzi praktyczne problemy. W szczególności z art. 373 k.c. wynika, iż zwolnienie z długu lub zrzeczenie się solidarności przez wierzyciela względem jednego z dłużników solidarnych nie ma skutku względem pozostałych. Na tle tej regulacji powstają wątpliwości związane ze stosowaniem preferencji o charakterze podmiotowym oraz przedmiotowo-podmiotowym, co m.in. sygnalizował Rzecznik Praw Obywatelskich w piśmie[364] skierowanym do Ministra Finansów, wnosząc o ocenę problemu i ewentualne zmiany legislacyjne. Zagadnienie to znajduje odzwierciedlenie także w orzeczeniach sądów administracyjnych. Dla przykładu - w przypadku ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego w postaci umorzenia dopuszcza się zwolnienie z obowiązku zapłaty jednego z zobowiązanych solidarnie, bez skutku dla pozostałych[365]. Jednakże z obowiązującego art. 59 § 1 pkt 8 o.p. wynika, że zobowiązanie podatkowe, także takie, które ma solidarny charakter, wygasa przez umorzenie. Przepis ten wskazuje więc na niepodzielność takiego zobowiązania, a zatem skutek jego umorzenia na wniosek jednego z zobowiązanych rozciągałby się także na pozostałych.

Z kolei w przypadku zwolnień podatkowych o charakterze przedmiotowo-podmiotowym można mówić o kształtującej się linii orzeczniczej, w świetle której, gdy jeden z odpowiedzialnych solidarnie za zobowiązanie podatkowe korzysta ze zwolnienia, to wartość podatku należy pomniejszyć proporcjonalnie o przypadającą na niego kwotę. Pozostali zobowiązani będą więc ponosić odpowiedzialność solidarną tylko w zakresie tak wyliczonego

[364] Pismo z dnia 23 maja 2016 r., V.511.1.2016.EG.

[365] Wyrok WSA w Lublinie z dnia 13 stycznia 2012 r., I SA/Lu 535/11, CBOSA.

podatku[366]. Taka koncepcja została już wprowadzona do ustaw regulujących konstrukcję podatku rolnego, leśnego oraz od nieruchomości[367].

Kolejnym obszarem ordynacji podatkowej, który w analizowanym zakresie budzi wątpliwości, są regulacje dotyczące przedawnienia. Na tym tle podkreślić należy, że aktualnie bieg terminu przedawnienia może być przerwany lub zawieszony, a przesłanki w tym zakresie mają niekiedy charakter związany ściśle z osobą odpowiedzialnego za zobowiązanie o charakterze solidarnym (np. ogłoszeniem upadłości, zastosowaniem środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony). Również w projektowanych przepisach wskazuje się na przesłanki zawieszenia i przerwania biegu terminu przedawnienia poboru, które mają indywidualny charakter (por. art. 180 oraz art. 183 projektowanej ustawy).

Wskazane wyżej okoliczności przemawiają za koniecznością doregulowania w nowej ordynacji podatkowej zasad stosowania różnego rodzaju preferencji podatkowych, a także kwestii przedawnienia w przypadku zobowiązań o charakterze solidarnym. W tym zakresie przyjęto następujące, podstawowe założenia[368]:

1) solidarny charakter odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe nie może prowadzić do pozbawienia podmiotu, który spełnia określone ustawowo przesłanki, prawa do preferencji;

2) zastosowanie preferencji wobec uprawnionego, proporcjonalnie pomniejsza zobowiązanie do zapłaty obciążające pozostałych podatników;

3) przesłanki przerwania i zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru podatku, które mają charakter personalny i odnoszą się do jednego z zobowiązanych solidarnie, nie powinny mieć wpływu na bieg terminu przedawnienia u pozostałych zobowiązanych.

6. Realizując powyższe założenia w art. **296 § 1** projektowanej ustawy, przyjęto zasadę, wedle której w przypadku wygaśnięcia zobowiązania podatkowego w następstwie zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku lub zaniechania poboru podatku względem jednego z podatników odpowiedzialnych solidarnie, zobowiązanie podatkowe ulega pomniejszeniu w zakresie przypadającym na tego podatnika. Zasada ta znajduje odpowiednie zastosowanie również

---

[366] Wyroki NSA z dnia: 27 czerwca 2013 r., II FSK 2096/11; 5 marca 2014 r., II FSK 748/12; 15 stycznia 2015 r. II FSK 3012/12, CBOSA.

[367] Zob. ustawa z dnia 25 maja 2017 r. o zmianie ustawy o podatku rolnym, ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz ustawy o podatku leśnym, Dz.U. poz. 1282.

[368] Są one w części zbieżne z rozwiązaniami przyjętymi w art. 23 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias - kodeksu w wersji z 1997 r. (http://www.ciat.org/index.php/en/products-and-services/ciatdata/tax-rates/145.html?task=view), w którym wskazuje się, że konsekwencjami odpowiedzialności solidarnej jest m.in. to, że zwolnienie lub umorzenie z obowiązku zwalnia wszystkich dłużników, z wyjątkiem przypadku, gdy korzyść została ograniczona do konkretnej osoby. W tej sytuacji organ podatkowy może żądać spełnienia świadczenia od pozostałych, z proporcjonalnym obniżeniem odnoszącym się do osoby, która skorzystała z ww. preferencji.

wtedy, gdy jeden z podmiotów nie podlega opodatkowaniu (art. **296 § 2**). W konsekwencji wskazane wyżej preferencje o charakterze podmiotowym zasadniczo nie mogą uwolnić od obowiązku zapłaty podatku zobowiązanych solidarnie, do których nie są one adresowane. Jednakże należy mieć też na uwadze, iż w orzecznictwie NSA[369], a także na gruncie podatku rolnego, od nieruchomości czy leśnego uznaje się za zasadne w przypadku zwolnienia lub niepodlegania opodatkowaniu, które dotyczy zobowiązania solidarnego, pomniejszenie zobowiązania przypadającego do zapłaty na pozostałych podatników o proporcjonalnie ustaloną kwotę podatku przypadającą na podatnika objętego zwolnieniem. Proporcja ta będzie zależna od okoliczności sprawy, np. w przypadku opodatkowania nieruchomości będzie stosowna do udziału w prawie własności, a gdy takiego parametru nie ma, należy przyjąć domniemanie równych proporcji (np. w zakresie małżonków rozliczających się łącznie w podatku dochodowym od osób fizycznych).

Pomimo więc wynikającego z prawa cywilnego niepodzielnego charakteru zobowiązania o charakterze solidarnym, na potrzeby prawa podatkowego, w przypadku stosowania preferencji podatkowych, zasadne wydaje się dopuszczenie do proporcjonalnego (odpowiedniego) przypisania części zobowiązania do jednego z podmiotów, który korzysta ze zwolnienia lub nie podlega opodatkowaniu. Jedynie przy takim założeniu wykluczy się możliwość egzekwowania od zobowiązanych solidarnie, którzy nie korzystają z preferencji podatkowych, całości zobowiązania podatkowego. Zobowiązanie to powinno ulegać pomniejszeniu w zakresie, w jakim przypada na podatnika korzystającego z preferencji, a ponieważ ma ona charakter podmiotowy, jego odpowiedzialność za zobowiązanie wygaśnie. W odniesieniu do zobowiązania pozostałego po pomniejszeniu o część przypadającą na podatnika, który jest zwolniony od podatku albo też wobec którego zaniechano jego poboru, odpowiedzialność solidarną będą ponosić wyłącznie pozostali zobowiązani. Reguła ta powinna mieć charakter generalny, a więc znajdować się w ordynacji podatkowej, a nie w przepisach szczegółowego prawa podatkowego regulujących konstrukcję poszczególnych podatków.

Nadmienić należy, iż zobowiązania o charakterze solidarnym występują w podatku dochodowym od osób fizycznych przy łącznym opodatkowaniu małżonków, w zakresie opodatkowania majątku (podatek od nieruchomości, rolny, leśny, od środków transportowych - w przypadku współwłasności lub współposiadania), a także w zakresie podatku od towarów i usług oraz akcyzowego. Odpowiedzialność solidarna występuje także w przypadku osób

[369] Wyroki NSA z dnia: 27 czerwca 2013 r., II FSK 2096/11; 5 marca 2014 r., II FSK 748/12; 15 stycznia 2015 r., II FSK 3012/12, CBOSA.

trzecich (w szczególności w zakresie odpowiedzialności za zaległości w podatku od towarów i usług) oraz następców prawnych, jakimi są spadkobiercy, do czasu działu spadku. Przyjąć więc należy, że w większości przypadków nie będzie problemu z ustaleniem, w jakim zakresie zobowiązanie solidarne powinno być pomniejszone. Jak już wskazano przy współwłasności ułamkowej nieruchomości czy środka transportowego, będzie to odpowiednik udziału w prawie własności. Z kolei przy współwłasnościach łącznych należy przyjąć, iż zobowiązanie podatkowe ulega pomniejszeniu w równym zakresie dla każdego z zobowiązanych objętych preferencją. Taka zasada będzie też właściwa w zakresie odpowiedzialności osób trzecich.

7. Analogiczne jak wskazane wyżej zasady powinny być przyjęte w odniesieniu do ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych polegającej na umorzeniu. Przesłanki stosowania tej preferencji mają charakter zasadniczo osobisty (ważny interes podatnika), a instytucja ta zbliżona jest do zwolnienia z długu, o którym mowa w art. 373 k.c. Należy więc wprost wskazać, iż stroną postępowania w sprawie ulgi wszczętego przez jednego z dłużników solidarnych nie są pozostali dłużnicy[370]. Proponuje się więc, aby w przypadku umorzenia stosowanego wobec jednego ze zobowiązanych solidarnie zobowiązanie podatkowe wygasało w zakresie wynikającym z decyzji o umorzeniu, lecz nie wyższym niż przypadający na tego zobowiązanego, a w pozostałym zakresie - aby ciążyło na podmiotach zobowiązanych. Jeżeli natomiast umorzona kwota jest niższa niż przypadająca na podatnika, który uzyskał ulgę, wówczas w odniesieniu do kwoty stanowiącej różnicę pomiędzy kwotą przypadającą na tego podatnika a kwotą umorzoną, solidarną odpowiedzialność będą ponosić wszyscy zobowiązani, w tym również ten, na którego wniosek dokonano częściowego umorzenia (art. **296 § 3**). Nastąpi więc swoiste „rozszczepienie" odpowiedzialności za zobowiązanie o charakterze solidarnym na potrzeby stosowania umorzenia. W zakresie zobowiązania przypadającego na wnioskodawcę częściowe umorzenie będzie skutkowało wyłączeniem jego odpowiedzialności w odniesieniu do tej części zobowiązania, która została mu umorzona. Nie zmienia się natomiast krąg podmiotów odpowiedzialnych za zobowiązanie do kwoty, która stanowi różnicę pomiędzy częścią zobowiązania przypadającą na wnioskodawcę, a umorzoną kwotą - w tym zakresie odpowiedzialność ponoszą wszyscy zobowiązani.

Celem ułatwienia podatnikom zapłaty podatku po zastosowaniu umorzenia wobec jednego ze zobowiązanych solidarnie, proponuje się, aby organ podatkowy zawiadamiał ich zarówno o zastosowaniu ulgi, jak i o kwocie pomniejszającej zobowiązanie podatkowe (art. **296 § 5**).

[370] Pogląd taki prezentowany jest aktualnie przez niektórych przedstawicieli nauki - zob. H. Dzwonkowski, Z. Zgierski, Procedury podatkowe, Warszawa 2006, s. 692.

Konsekwencją projektowanych przepisów będzie to, że wskutek umorzenia tylko wnioskodawca może być uwolniony od obowiązku zapłaty podatku. Jednocześnie, ponieważ umorzenie może dotyczyć całości lub części zobowiązania, organ podatkowy będzie uprawniony do jego zastosowania jedynie w zakresie przypadającym na wnioskodawcę. W pozostałym zakresie każdy z zobowiązanych solidarnie będzie mógł niezależnie od siebie wnosić o umorzenie.

Również w przypadku częściowego zaniechania poboru podatku gdy kwota objęta zaniechaniem będzie niższa niż przypadająca proporcjonalnie na podatnika, któremu zaniechano poboru podatku, do wysokości kwoty nie objętej zaniechaniem przypadającej na tego podatnika, solidarną odpowiedzialność ponosić będą wszyscy podatnicy (296 § 4)..

8. Na zasadach zbliżonych do udzielania umorzenia proponuje się także ukształtowanie zasad stosowania przy zobowiązaniach solidarnych takich instytucji, jak: odroczenie terminu przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, odroczenie terminu płatności oraz rozłożenie na raty. Zgodnie z art. **296 § 6** projektowanej ustawy zastosowanie tych instytucji wobec jednego z zobowiązanych solidarnie nie wywiera skutku względem pozostałych.

9. Jednym z nieefektywnych sposobów wygaśnięcia zobowiązania podatkowego będzie w projektowanym akcie przedawnienie poboru podatku. Uzasadnione jest, aby w tych przypadkach, w których przedawnienie poboru podatku uzależnione jest od indywidualnych okoliczności związanych z osobą zobowiązanego, nie wywierały one skutku względem pozostałych zobowiązanych solidarnie. Natomiast w zakresie przedawnienia wymiaru, ze względu na charakter przesłanek zawieszenia biegu jego terminu, ich zaistnienie powinno wpływać na sytuację wszystkich podmiotów, na których ciąży solidarny obowiązek podatkowy. [371]

W konsekwencji należy przyjąć, iż upływ terminu przedawnienia poboru podatku u jednego z podatników solidarnych, skutkuje wygaśnięciem jego odpowiedzialności za powstałe zobowiązanie (art. **296 § 6**). Jednakże z tych samych względów, które wskazano w odniesieniu do wyłączenia z opodatkowania, zwolnienia lub zaniechania poboru podatku, należy przyjąć, iż przedawnienie poboru podatku względem jednego z zobowiązanych solidarnie powinno skutkować zmniejszeniem zobowiązania podatkowego w zakresie przypadającym na tego zobowiązanego. Odpowiednio pomniejszone zobowiązanie będzie obciążało w sposób solidarny wyłącznie pozostałych zobowiązanych.

[371] Bieg terminu przedawnienia wymiaru, zgodnie z projektowanymi przepisami, nie może być przerwany, a przesłanki jego zawieszenia nie są zindywidualizowane, co uzasadnia pominięcie tych kwestii w art. 274 § 6.

W związku z tym w projektowanym art. 296 § 6 przyjęto zasadę, wedle której bez wpływu na przedawnienie zobowiązania pozostałych zobowiązanych solidarnie pozostawałoby:

1) wydanie decyzji o udzieleniu ulgi w spłacie lub decyzji o odroczeniu terminu złożenia deklaracji;

2) doręczenie zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu administracyjnym w administracji;

3) ustanowienie hipoteki lub zastawu;

4) ogłoszenie upadłości podmiotu zobowiązanego lub otwarcie postępowania restrukturyzacyjnego w rozumieniu ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne;

5) zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego, o ile podatnikowi doręczono przed upływem terminu przedawnienia poboru zawiadomienie o jego zastosowaniu.

11. Wynikające z art. 296 zasady związane ze stosowaniem preferencji podatkowych oraz skutkami zaistnienia przesłanek zawieszenia i przerwania przedawnienia poboru podatku stosuje się odpowiednio w przypadku solidarnej odpowiedzialności spadkobierców, zapisobierców windykacyjnych oraz osób obciążonych kosztami postępowania. Reguły te, w tym zwłaszcza związane z pomniejszeniem zobowiązania obciążającego pozostałych zobowiązanych, nie dotyczą natomiast osób trzecich. W stosunku do nich odpowiednie zastosowanie znajdzie jedynie art. 296 § 6.

Rozdział 14. Informacje podatkowe

1. Proponowane w ordynacji podatkowej rozwiązania utrzymują trzy dotychczasowe tryby przekazywania informacji podatkowych: na pisemne żądanie organu podatkowego, bez wezwania organu podatkowego oraz na zasadach określonych w odrębnych przepisach. Przyjęto koncepcję, że ordynacja podatkowa reguluje generalne zasady, pozostawiając aktom wykonawczym wypełnienie ich szczegółową treścią. Rozważano także przeniesienie regulacji obecnie zawartych w akcie podustawowym do aktu rangi ustawy. Zrezygnowano jednak z takiego rozwiązania, głównie z tego powodu, że zwiększyłoby to znacznie objętość ustawy, a jednocześnie nie zmieniłoby w sposób znaczący pozycji prawnej zobowiązanych do przekazywania informacji.

2. Na podstawie art. **298 § 1 pkt 1** do sporządzania i przekazywania informacji mogą zostać zobowiązane wszystkie rodzaje podmiotów, z wyjątkiem osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej. Podmioty te nie muszą być (i zwykle nie są) podatnikami w zakresie

podatków, których informacje dotyczą. Treść informacji powinna być natomiast związana z szeroko rozumianym obrotem i stosunkami gospodarczymi.

Informacje wymagane na podstawie wniosku organu podatkowego muszą być powiązane, przynajmniej potencjalnie, z powstawaniem obowiązku podatkowego lub wymiarem podatku. Organ podatkowy w kierowanym do przedsiębiorcy wniosku obowiązany jest określić zakres żądanych informacji, ale nie musi wskazywać innych szczegółów związanych ze sprawą.

3. Projekt nie zawiera odpowiednika przepisu art. 82 § 2 Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym przed dniem 30 kwietnia 2019 r. nakładającego na banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe (SKOK-i) obowiązek sporządzania i przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, w formie dokumentu elektronicznego, w określonych terminach, informacji o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. Powyższe informacje są przekazywane przez banki i SKOK-i w ramach systemu STIR na podstawie art. 711 pkt 1 Ordynacji podatkowej w terminach określonych w art. 710 § 1 pkt 1 i § 2 pkt 1 tej ustawy. Aby uniknąć podwójnego raportowania tych samych informacji zrezygnowano z wprowadzenia do projektu odpowiednika § 2 w art. 82 Ordynacji podatkowej i innych przepisów z nim związanych (art. 82 § 2c, § 7 i § 8 o.p.).

4. Jednostki organizacyjne ZUS, na pisemne żądanie urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego, sporządzają i przekazują informacje o składkach na ubezpieczenie społeczne. Informacje mogą dotyczyć i ubezpieczonego, i płatnika składek. Przedmiotem informacji mogą być tylko składki (wysokość, pobór, stanu rachunku), a nie inne finansowe aspekty ubezpieczenia społecznego (art. **298 § 4**).

5. Obowiązek informacyjny określony w art. **299** obciąża podmioty (osoby prawne, jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej i osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą), na rzecz których świadczone są usługi lub praca, jeżeli należność za te świadczenia wypłacana jest przez nierezydentów osobom fizycznym będącym nierezydentami. Obowiązek ten dotyczy sytuacji, gdy w świetle umów międzynarodowych wynagrodzenie to może mieć wpływ na powstanie w Polsce obowiązku podatkowego lub wysokość wymierzanego w Polsce zobowiązania podatkowego osoby otrzymującej wynagrodzenie, oraz każdego przypadku, gdy nierezydent wypłacający wynagrodzenie pozostaje w określonych w art. 299 § 1 pkt 2 związkach kapitałowych lub zarządczych.

6. Na podstawie art. **302** sądy, komornicy sądowi oraz notariusze są obowiązani sporządzać oraz przekazywać właściwym organom podatkowym informacje wynikające ze zdarzeń prawnych, które mogą spowodować powstanie zobowiązania podatkowego. W wykonaniu

upoważnienia ustawowego minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem sprawiedliwości określi szczegółowe zasady oraz zakres przekazywanych informacji.

7. Projekt zachował szerokie upoważnienie ustawowe zawarte w art. **303** (będące odpowiednikiem art. 85 o.p.). Upoważnienie to było przedmiotem analizy Trybunału Konstytucyjnego i nie stwierdzono niezgodności z normami konstytucyjnymi. Z tego upoważnienia skorzystano w rozporządzeniu z 24.12.2002 r. w sprawie informacji podatkowych. W rozporządzeniu tym określono m.in.:1) grupy podmiotów obowiązanych do składania informacji o umowach cywilnoprawnych albo z zakresu prawa pracy, zakres danych zawartych w tych informacjach, a także szczegółowe zasady oraz termin i tryb ich sporządzania i przekazywania; 2) przypadki, w których składane są informacje podatkowe o umowach zawartych z nierezydentami, zakres tych informacji oraz szczegółowe zasady, termin i tryb ich sporządzania i przekazywania; 3) organy administracji rządowej i samorządowej obowiązane do przekazywania informacji podatkowych bez wezwania przez organ podatkowy, zakres tych informacji, a także tryb ich sporządzania oraz terminy przekazywania. Zatem obawa, że upoważnienie to będzie nadużywane wydaje się nieuzasadniona.

8. Wprowadzenie przedawnienia wymiaru oraz przedawnienia poboru, znalazło swoje odzwierciedlenie w terminach przechowywania dokumentacji podatkowej. W przypadku podatników, księgi i związane z ich prowadzeniem dokumenty przechowywane będą do upływu terminu przedawnienia wymiaru, chyba że organ podatkowy doręczył w tym okresie decyzję wymiarową (art. **304**). Doręczenie decyzji, mając na uwadze np. możliwość zastosowania w tym zakresie trybów nadzwyczajnych, uzasadnia przedłużenie terminu przechowywania ksiąg i dokumentów do upływu terminu przedawnienia poboru.

9. Utrzymane zostaną dotychczasowe zasady przechowywania dokumentów związanych z poborem lub inkasem, przez płatników i inkasentów (art. **305**). Dokumenty przechowywane będą do upływu okresu przedawnienia poboru.

Rozdział 15. Obowiązek przekazywania organom podatkowym informacji o schematach podatkowych (MDR)

Część ogólna

Rozdział 15 projektowanej ustawy powiela przepisy rozdziału 11a działu III obowiązującej Ordynacji podatkowej, który został dodany ustawą 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* (Dz. U. poz. 2193).

Przepisy te wprowadziły do przepisów ogólnego prawa podatkowego nową instytucję tj. – obowiązek ujawniania informacji o schematach podatkowych (ang. *Mandatory Disclosure Rules* – dalej: **MDR**).Jest to częściowa transpozycja dyrektywy 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 (dalej: **Dyrektywa**). Działania na forum UE są odpowiedzią na Wytyczne OECD przygotowane w ramach BEPS. W 2015 r. opublikowano końcowy Raport BEPS 12, w którym rekomenduje się określenie obowiązków raportowania do organów podatkowych schematów optymalizacyjnych.

Na wzór obecnie obowiązujących rozwiązań projekt NOP przewiduje w szczególności:

1) określenie definicji schematu podatkowego oraz przesłanek raportowania,
2) wskazanie kręgu podmiotów obowiązanych do przekazywania informacji,
3) określenie organu podatkowego, do którego będą kierowane informacje,
4) zakres raportowanych informacji,
5) sposób i termin raportowania,
6) konsekwencje karne niewypełnienia tego obowiązku przez podmioty obowiązane.

Za obowiązywaniem tego typu rozwiązań, pomijając fakt obowiązek implementacji Dyrektywy Rady 2018/822 przemawia również szczególna ochrona konstytucyjnych zasad sprawiedliwości podatkowej i powszechności opodatkowania oraz ochrona równowagi budżetowej i stabilności finansów publicznych. Nakładanie przez państwo podatków i ściąganie dochodów budżetowych jest czynnikiem ściśle powiązanym z suwerennością państwa i z tego powodu powinno podlegać szczególnej ochronie.

Artykuł 84 Konstytucji RP określa zasadę powszechności opodatkowania, będącą wyrazem zasady sprawiedliwości podatkowej, wynikającej z art. 217 Konstytucji RP. Przepisy MDR wypełniają lukę w systemie podatkowym, która powoduje, że wartości konstytucyjne – równość i powszechność opodatkowania – nie są w pełni realizowane.

Unikanie opodatkowania stanowi także zagrożenie dla wartości konstytucyjnej, jaką jest równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych. Równowaga budżetowa stanowi samoistną wartość konstytucyjną, od której zależy zdolność państwa do działania i wypełniania jego zadań. Konieczność jej ochrony i zachowania wynika z ogółu regulacji zawartych w rozdziale X Konstytucji RP oraz z jej art. 1 stanowiącego, że Rzeczpospolita Polska jest dobrem wspólnym. Z orzecznictwa Trybunału Konstytucyjnego wynika, że różnego rodzaju wartości konstytucyjne powinny być ze sobą harmonijnie godzone, z tym zastrzeżeniem, że

akurat te wartości konstytucyjne, którymi są równowaga budżetowa i stabilność finansów publicznych, mają zdecydowanie priorytetowy charakter (zob. wyroki TK z: 26 listopada 2001 r., sygn. K 2/00; 12 grudnia 2012 r., sygn. K 1/12). Społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych stanowi podstawę ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej.

Z kolei art. 20 Konstytucji RP wyraża zasady ustroju gospodarczego Rzeczypospolitej Polskiej wskazując, że jego podstawę stanowi społeczna gospodarka rynkowa oparta na wolności działalności gospodarczej, własności prywatnej oraz solidarności, dialogu i współpracy partnerów społecznych. Podstawową zasadą tego ustroju jest wolność gospodarcza, obejmująca m.in. prawo do konkurencji. Ograniczenie wolności prowadzenia działalności i konkurencji może mieć miejsce ze względu na konieczność realizacji innej zasady konstytucyjnej i może nastąpić jedynie w drodze ustawy.

Istotną funkcją obowiązywania przepisów MDR jest zniechęcenie podatników do korzystania ze schematów podatkowych. Wiedząc, że rezultaty i ewentualne korzyści podatkowe udziału w schematach podatkowych będą musiały zostać ujawnione i mogą być później kwestionowane przez administrację podatkową, jest mniej prawdopodobne, że podatnik podejmie ryzyko wejścia do systemu agresywnego planowania podatkowego.

Przepisy dotyczące obowiązkowego raportowania schematów podatkowych to część większego procesu zmian w prawie podatkowym, który zmierza do ograniczenia nieuczciwych praktyk podatkowych. Inicjatywa dotycząca przeciwdziałania erozji bazy podatkowej i przenoszeniu zysków podjęta została przez Organizację Współpracy Gospodarczej i Rozwoju. OECD wraz z przedstawicielami państw Grupy G20 opublikowała w 2015 roku ostateczną wersję raportu *Mandatory Disclosure Rules, Action 12 - 2015 Final Report OECD*[372] w którym rekomendowanym działaniem, mającym na celu przeciwdziałanie praktykom nadużyć podatkowych, jest wprowadzenie przez państwa członkowskie zasad obowiązkowego ujawniania informacji. W raporcie określono zalecenia dotyczące między innymi modelowego projektu obowiązkowego systemu raportowania, w którym wykorzystano doświadczenia państw, w których funkcjonuje system obowiązkowego ujawniania informacji podatkowych.

Zgodnie z zaleceniami OECD dotyczącymi obowiązkowego systemu ujawniania informacji, celem tego systemu jest też zdobycie informacji o międzynarodowych systemach podatkowych.

[372] http://www.oecd.org/tax/mandatory-disclosure-rules-action-12-2015-final-report-9789264241442-en.htm

OECD rekomenduje rozwiązanie, zgodnie z którym zasady obowiązkowego ujawniania informacji zostały rozszerzone i umocnione w taki sposób, by zwiększyć skuteczność walki z transgranicznymi schematami unikania opodatkowania.

Realizacja zasady proporcjonalności

Wprowadzone 1 stycznia 2019 r. do polskiego systemu prawa podatkowego przepisy MDR uwzględniły konstytucyjną zasadę proporcjonalności, z której Trybunał Konstytucyjny wyprowadził 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. To znaczy, że spośród możliwych środków oddziaływania należałoby wybierać środki skuteczne dla osiągnięcia założonych celów, a zarazem jak najmniej uciążliwe dla podmiotów, wobec których mają być zastosowane, lub dolegliwe w stopniu nie większym niż jest to niezbędne dla osiągnięcia założonego celu (wyroki z: 18 października 2011 r., SK 2/10, 12 stycznia 2012 r., Kp 10/09 i 23 maja 2012 r., P 11/10).

Obowiązujące przepisy MDR nie stanowią naruszenia analizowanej zasady.

MDR uzupełnia dostępne administracji podatkowej narzędzia do walki z agresywnym opodatkowaniem. W odróżnieniu od innych jest rozwiązaniem znacznie bardziej precyzyjnym i przede wszystkim szybszym. Dotychczas organy podatkowe nie były w stanie – na podstawie dostępnych rozwiązań (instytucji) – osiągnąć celów określonych Dyrektywą. Rozwiązanie MDR zakłada później międzynarodową wymianę informacji o możliwych potencjalnych agresywnych schematach podatkowych. Dotychczas w UE nie było takiego rodzaju rozwiązania, na podstawie którego dane państwo otrzymuje szczegółową informację o potencjalnych zagrożeniach dla budżetu państwa.

Rozwiązania wychodzące poza wymagania Dyrektywy

Niniejsza część uzasadnienia dotyczy skorzystania z zasady określonej w Dyrektywie (motyw 10 Preambuły Dyrektywy), który mówi „(…) *Państwo członkowskie może przedsięwziąć dodatkowe krajowe środki sprawozdawcze o podobnym charakterze, jednak wszelkie informacje zebrane dodatkowo względem informacji podlegających zgłoszeniu zgodnie z niniejszą dyrektywą nie powinny być automatycznie przekazywane właściwym organom innych*

państw członkowskich. Informacje takie mogłyby być udostępniane na wniosek lub z własnej inicjatywy zgodnie z mającymi zastosowanie przepisami."

Dyrektywa dotyczy uzgodnień transgranicznych oraz ich automatycznej wymiany pomiędzy państwami członkowskimi. Wynika to z faktu ścisłego zainteresowania prawodawcy unijnego funkcjonowaniem wspólnego rynku i związanych z tym transgranicznych operacji gospodarczych. Polski prawodawca jest jednak zdania, że agresywna optymalizacja nie dotyczy tylko uzgodnień transgranicznych. Jak pokazuje dotychczasowa praktyka agresywnej optymalizacji podatkowej w Polsce, wskazana również w niniejszym uzasadnieniu, często unikanie opodatkowania dotyczy właśnie relacji *stricte* krajowych. W ocenie prawodawcy, zasadnym jest zatem określenie rozwiązań MDR do krajowych sytuacji, celem szybkiego otrzymania informacji o schematach podatkowych.

Dyrektywa w świetle jej motywu 10 umożliwia więc państwom członkowskim Unii Europejskiej nałożenie obowiązków raportowania o schematach podatkowych również do uzgodnień, które nie mają w sobie elementu transgranicznego. Polski prawodawca postanowił skorzystać z tej możliwości, jednakże przewidując dodatkowe przesłanki do powstania obowiązku raportowania uzgodnień krajowych w stosunku do uzgodnień transgranicznych.

Szczegółowe wskazanie działań na forum Unii Europejskiej

W dniu 5 czerwca 2018 r. w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej opublikowano Dyrektywę Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającą dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych. Dyrektywa ta wpisuje się w proces zwiększania przejrzystości i wymiany informacji, uznanych za jedne z kluczowych środków mających na celu walkę z agresywnym planowaniem podatkowym i uchylaniem się od opodatkowania. Główne cele projektowanej dyrektywy, to rozwiązanie problemu unikania opodatkowania i uchylania się od opodatkowania poprzez wprowadzenie obowiązku raportowania o transgranicznych uzgodnieniach z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego przez pośredników i podatników.

Celem Dyrektywy jest zwiększenie przejrzystości i dostępu organów podatkowych do właściwych informacji na wczesnym etapie, co powinno umożliwić organom szybszą i dokładniejszą ocenę ryzyka oraz terminowe podejmowanie świadomych decyzji w zakresie ochrony dochodów podatkowych państw członkowskich Unii Europejskiej. Jeżeli organy podatkowe będą otrzymywać informacje o uzgodnieniach z zakresu potencjalnie agresywnego

planowania podatkowego przed ich wdrożeniem, powinny być w stanie monitorować uzgodnienia i reagować na stwarzane przez nie zagrożenia podatkowe poprzez podjęcie odpowiednich kroków w celu ich ograniczenia.

Dwoma kluczowymi celami MDR są:

- szybki dostęp administracji podatkowych do informacji o potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz o promotorach i użytkownikach schematów podatkowych,
- zniechęcenie podatników i ich doradców do korzystania ze schematów podatkowych.

Przepisy dyrektywy przewidują obowiązek przyjęcia i publikacji przez państwa członkowskie najpóźniej do dnia 31 grudnia 2019 r., przepisów ustawowych, wykonawczych i administracyjnych niezbędnych do wykonania tej dyrektywy. Dyrektywa będzie miała zastosowanie od dnia 1 lipca 2020 r.

Zgodnie z ustawodawstwem unijnym, każde państwo członkowskie ma obowiązek wdrożenia dyrektywy w terminie przez nią określonym. Jednocześnie w okresie poprzedzającym termin implementacji, państwo jest zobowiązane powstrzymać się od wydawania przepisów, które mogłyby podważyć cele dyrektyw[373]. Zatem w okresie prac nad transpozycją dyrektywy państwa członkowskie UE muszą podejmować działania na rzecz osiągnięcia rezultatu określonego w dyrektywie i powstrzymywać się od działań, które mogłyby utrudniać jej późniejszą transpozycję. Niniejszy projekt ustawy realizuję tę zasadę, w możliwie największym stopniu „transponując" jej przepisy do krajowego ustawodawstwa. Niemniej jednak, pełna transpozycja do polskiego ustawodawstwa kwestii związanych przede wszystkim z automatyczną wymianą informacji o schematach podatkowych, będzie miała miejsce w 2019 r. Niniejsza ustawa krok po kroku implementuje do polskiego systemu prawnego założenia dyrektywy, którymi są m.in. raportowanie przez pośrednika (*intermediary*) z możliwością powołania się na tajemnicę zawodową oraz raportowanie do państwa rezydencji pośrednika lub podatnika (w zależności, który podmiot zobowiązany jest do zaraportowania) są zgodne z przepisami projektowanej ustawy. Kolejnym etapem implementacji Dyrektywy będzie nowelizacja ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami[374].

[373] Wyrok TSUE z 4 lipca 2006 r. w sprawie C-212/04 *Adeneler.*, wyrok z dnia 8 maja 2003 r. w sprawie C-14/02 ATRAL, Rec. str. I-4431, pkt 58, i ww. wyrok w sprawie Mangold, pkt 67

[374] Ustawa z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami (Dz.U. z 2017 r. poz. 648 ze zm., dalej: ustawa o wymianie informacji).

Konstytucyjność projektowanych rozwiązań. Ochrona tajemnicy zawodowej

Projekt zawiera regulacje dotyczące raportowania o schematach podatkowych przez podmioty korzystające ze schematów oraz ich promotorów. Projekt wkracza w obszar, który stanowi materię konstytucyjną, dlatego powinien być oceniony pod względem jego zgodności z Konstytucją RP. Według projektodawcy przepisy MDR spełniają standardy konstytucyjne.

Obowiązek raportowania schematów odnosi się do sfery związanej z planowaniem podatkowym, a więc działaniami, które mogą wiązać się z tajemnicą przedsiębiorstwa, ze szczegółami współpracy z określonymi doradcami, w tym zobowiązanymi do przestrzegania tajemnicy zawodowej, czy też ze strategią rozwoju firmy, co pomaga budować przewagę nad konkurencją. Takie aspekty działalności podatnicy zwykle zachowują w poufności wobec osób trzecich, w tym w szczególności jeśli działania nie są przejrzyste i noszą znamiona agresywnego planowania.

Przepisy MDR mogą budzić obawy, że noszą cechy „samooskarżania się" podatników przed administracją skarbową. Rozwiewając te obawy należy zwrócić uwagę, że zakres informacji, które podatnik będzie przekazywał w ramach obowiązku raportowania schematów podatkowych nie będzie szerszy niż informacje czy dokumenty, których organ podatkowy mógłby wymagać w ramach prowadzonej kontroli lub postępowania podatkowego. Dodatkowo należy pamiętać, że indywidualne dane zawarte w deklaracji oraz innych dokumentach składanych przez podatników, płatników lub inkasentów objęte są tajemnicą skarbową, co gwarantuje art. 99 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Podkreślić należy, że w projektowanym art. **313 § 2** Ordynacji podatkowej nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informację lub zawiadomienie przekazywane na podstawie przepisów niniejszego rozdziału. Ponadto art. 36 § 3a Kodeksu karnego skarbowego stwierdza, że jeżeli w związku z przestępstwem skarbowym nastąpiło uszczuplenie należności publicznoprawnej, sąd może zastosować nadzwyczajne złagodzenie kary, w przypadku, gdy sprawca w terminie złożył informacje o schemacie podatkowym, a uszczuplona należność publicznoprawna wynika bezpośrednio z zastosowania tego schematu podatkowego.

Przepisy MDR przewidują również sytuacje, w których obowiązek raportowania spoczywa na promotorze czy wspomagającym. Przewiduje się, że promotorem może być każda osoba fizyczna, w szczególności: doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, pracownik banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, a także każda inna osoba fizyczna, osoba

prawna lub jednostka organizacyjna nieposiadająca osobowości prawnej, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, jeśli wykonuje czynności objęte regulacjami projektu.

Natomiast za wspomagającego będzie uznany m.in. biegły rewident, notariusz czy osoba świadcząca usługi prowadzenia ksiąg rachunkowych spełniająca określone w ustawie przesłanki.

Oznacza to, że pojęcie „promotor" i „wspomagający" będzie obejmowało szeroki krąg doradców, w tym osób wykonujących zawody zaufania publicznego.

Istotną kwestią jest obowiązek raportowania nałożony na osoby wykonujące zawody zaufania publicznego (np. doradca podatkowy, adwokat, radca prawny, notariusz czy biegły rewident). Podmioty te obowiązane są do zachowania w tajemnicy wszystkich informacji i dokumentów związanych z wykonywaniem zawodu. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej nie jest ograniczony w czasie. Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej został uregulowany w art. 37 ustawy o doradztwie podatkowym[375], w art. 6 ustawy – Prawo o adwokaturze[376], w art. 3 ustawy o radcach prawnych[377], w art. 18 ustawy. - Prawo o notariacie[378] i w art. 78 ust. 1 ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz o nadzorze publicznym[379].

Obowiązek zachowania tajemnicy zawodowej doznaje jednak pewnego ograniczenia. Nie dotyczy informacji udostępnianych na podstawie przepisów rozdziału 9 ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2018 r. poz. 723) - w zakresie określonym tymi przepisami.

Przepisy MDR nie naruszają gwarantowanego prawnie obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez osoby wykonujące zawody zaufania publicznego. Reasumując, proponowane rozwiązania mają na celu jak najdalej idącą ochronę tajemnicy zawodowej, co przejawia się w:

1) zasadzie nieujawniania danych korzystających ze schematów podatkowych w przypadku braku zwolnienia promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,

[375] Ustawa z dnia 5 lipca 1996 r. o doradztwie podatkowym (Dz. U. z 2016 r. poz. 794 ze zm.).

[376] Ustawa z dnia 26 maja 1982 r. – Prawo o adwokaturze (Dz. U. z 2016 r. poz. 1999 ze zm.).

[377] Ustawa z dnia 6 lipca 1982 r. o radcach prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 233 ze zm.).

[378] Ustawa z dnia 14 lutego 1991 r. - Prawo o notariacie (Dz. U. z 2016 r. poz. 1796 ze zm.).

[379] Ustawa z dnia 11 maja 2017 roku o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U., poz. 1089 z późn. zm.).

2) zasadzie raportowania schematów przez korzystającego, jeśli promotor lub wspomagający nie zostaną zwolnieni z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej,

3) zasadzie raportowania schematów standaryzowanych, w których nie będą ujawniane dane korzystających objęte tajemnicą zawodową, które pozwoliłyby na identyfikację korzystających.

Przyjęte w projekcie rozwiązania pozwalają na realizację celu ustawy, przy jednoczesnym respektowaniu obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej przez promotorów lub wspomagających.

W konsekwencji informowanie o schematach standaryzowanych nie narusza zasady zachowania tajemnicy zawodowej. Przekazywana informacja o schemacie nie będzie zawierała danych identyfikujących korzystającego. Co więcej, kwartalna aktualizacja m.in. o udostępnieniu schematu standaryzowanego również zawiera ustawową gwarancję braku obowiązku przekazywania takich danych (art. **311 § 4**). Należy wskazać, że abstrakcyjne opisy stosowanych schematów podatkowych są często otwarcie publikowane w celach marketingowych na stronach promotorów oraz w szeroko dostępnych publikacjach prawnopodatkowych. Nie są znane projektodawcy żadne sprawy, w których tego rodzaju działania byłyby traktowane jako naruszenie tajemnicy zawodowej. Wynika to z faktu, że nie ma prostego sposobu „skojarzenia" schematu standaryzowanego z konkretnym korzystającym. Taka jest bowiem istota tego rodzaju schematów, które bez istotnych zmian można potencjalnie wdrożyć u wielu korzystających. Przykłady wymienione zostały w dalszej części uzasadnienia dotyczącej specyficznie tego rodzaju schematów.

Z kolei w przypadku schematów innych niż standaryzowane, gdzie istniałoby rzeczywiste ryzyko ujawnienia tożsamości korzystającego, promotor objęty obowiązkiem zachowania tajemnicy zawodowej (i niezwolniony z niej przez klienta) nie ma obowiązku przekazania tych informacji Szefowi KAS. Również więc w tym wypadku ochrona tej tajemnicy nie uznaje uszczerbku.

Skutki realizacji projektu

1) zapewnienie organom administracji skarbowej szybkiego dostępu do informacji o schematach podatkowych, potencjalnie agresywnym planowaniu lub nadużyciach związanych z planowaniem podatkowym oraz możliwości identyfikowania promotorów i użytkowników schematów podatkowych; pozwoli to na szybką reakcję na zagrożenia podatkowe, jakie stwarzają systemy planowania podatkowego,

2) zachęcenie podatników i ich doradców do dostarczania organom podatkowym szczegółowo i terminowo istotnych informacji o planowaniu podatkowym, jeśli mieszczą się w definicji schematu podatkowego,
3) zidentyfikowanie obszarów, gdzie mogą występować luki w systemie podatkowym wykorzystywane w schematach podatkowych, w tym w schematach transgranicznych,
4) uszczelnienie systemu podatkowego, ograniczenie nadużyć podatkowych związanych z agresywnym planowaniem podatkowym; posiadanie przez organy podatkowe informacji o schematach podatkowych, ich użytkownikach i promotorach może mieć istotne znaczenie w walce z unikaniem opodatkowania, co powinno skutkować zwiększeniem wpływów budżetowych,
5) zniechęcenie podatników i ich doradców do podejmowania agresywnego planowania podatkowego przy użyciu schematów podatkowych.

Szczegółowe omówienie przepisów dotyczących raportowania schematów podatkowych „MDR"

Określenie definicji najistotniejszych pojęć: korzystający, promotor, korzyść podatkowa, schemat podatkowy oraz przesłanki raportowania.

Projektowane przepisy, z uwagi na swoją specyfikę i odrębność zostały zawarte w dziale II rozdziale 15 Ordynacji podatkowej *Informacje o schematach podatkowych*. MDR, jako instrument służący do pozyskiwania informacji podatkowych o schematach podatkowych, został umieszczony – zgodnie z systematyką ww. ustawy w dziale II, bezpośrednio po rozdziale 14 Informacje podatkowe.

Celem MDR jest przede wszystkim gromadzenie wiedzy dotyczącej działań podatników, którzy osiągają korzyści podatkowe. Efektem pozyskiwania informacji, będzie możliwość szybkiego reagowania oraz ewentualna nowelizacja przepisów.

Dodatkowo projekt ustawy na potrzeby rozdziału definiuje również „korzyść podatkową". Zgodnie z propozycją (art. **306 § 1 pkt 4** Ordynacji podatkowej) korzyścią podatkową, będzie również:

- podwyższenie kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym – w rozumieniu przepisów ustawy o podatku od towarów i usług – do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy, lub niepowstanie obowiązku lub odsunięcie w czasie powstania obowiązku sporządzania i przekazywania informacji podatkowych oraz informacji o schematach podatkowych.

Poszerzenie definicji korzyści podatkowej dla potrzeb przepisów o raportowaniu informacji o schematach podatkowych wynika ze specyfiki tych uregulowań, która obejmuje zakresem zainteresowania szerszy zakres działań podatników niż ma to miejsce w przypadku przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, tj. tworzenie schematów wymierzonych w obchodzenie obowiązków informacyjnych.

Dodatkowo, z uwagi na odrębne uregulowanie problematyki nadużyć podatkowych, które zawarte jest w ustawie o podatku od towarów i usług (art. 5 ust. 5 ustawy o podatku od towarów i usług) przepisy klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie znajdują zastosowania do nieprawidłowości na gruncie tego podatku. W tym celu za właściwe uznano poszerzenie definicji korzyści podatkowej dla potrzeb informacji o schematach podatkowych również o sytuacje odnoszące się wprost do problematyki podatku od towarów i usług – tj. sytuację podwyższenia kwoty nadwyżki podatku naliczonego nad należnym przepisów wskazanej ustawy.

Najistotniejsze pojęcia m.in.: „**promotor", „**korzystający", „wspomagający", „schemat podatkowy", „ogólna cecha rozpoznawcza", „szczególna cecha rozpoznawcza", „udostępnianie schematu" czy „wdrożenie schematu" zostały zdefiniowane dla potrzeb stosowania rozdziału 15 w słowniczku w **art. 306 § 1** Ordynacji podatkowej. Definicje zostały ułożone w kolejności alfabetycznej.

Pojęcie **„korzystający"** zostało zdefiniowane w pkt 3 art. 306 § 1 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z projektowanym przepisem, korzystającym jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, której jest udostępniane lub u której jest wdrażane uzgodnienie, lub która przygotowana jest do wdrożenia uzgodnienie lub dokonała jakiejkolwiek czynności służącej wdrożeniu takiego uzgodnienia.

Punkt 4 w art. 306 § 1 Ordynacji podatkowej poszerza ogólną definicję korzyści podatkowej z art. 13 pkt 7 Ordynacji podatkowej dla potrzeb stosowania przepisów o raportowaniu informacji o schematach podatkowych. Ustawa zawiera też definicję „**instytucji finansowej**" (**art. 306 § 1 pkt 2**). Definicja wskazuje, że termin ten obejmować będzie instytucje finansowe w rozumieniu z art. 24 ust. 1 pkt 8 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami, jak również instytucje finansowe 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. Odwołanie do tych uregulowań związane jest z implementacją

zastosowanych w Dyrektywie cech szczególnych powiązanych z automatyczną wymianą informacji (zob. cechy szczególne zawarte w lit. D załącznika do Dyrektywy).

Zgłaszanym schematom podatkowym będzie nadawany **numer schematu podatkowego** (dalej: **NSP**) - **art. 306 § 1 pkt 5** Ordynacji podatkowej). Projektowane przepisy przewidują obowiązek pisemnego informowania o NSP innych podmiotów, które zobowiązane mogą być do przekazania do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym (np. obowiązek promotora do pisemnego informowania korzystającego o nadanym NSP – **art. 307 § 2** Ordynacji podatkowej). Przepisy wskazują również na konsekwencje pisemnego poinformowania innych podmiotów o NSP (art. 310 § 1 Ordynacji podatkowej). W przepisach przewidziano również prawo zainteresowanego do potwierdzenia w systemie MDR poprawności i braku unieważnienia NSP (art. 312 § 5 Ordynacji podatkowej). Wprowadzenie NSP, posługiwanie się nim oraz możliwość weryfikacji NSP ma więc istotne znaczenie gwarancyjne dla wszystkich zainteresowanych podmiotów.

Jednym z istotniejszych pojęć w projektowanej ustawie jest pojęcie „**ogólnej cechy rozpoznawczej”** (**art. 306 § 1 pkt 6** Ordynacji podatkowej), oznacza ono właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że:

a) promotor lub korzystający zobowiązali się do zachowania w poufności wobec osób trzecich, w szczególności wobec innych korzystających, promotorów lub organów podatkowych, sposobu, w jaki uzgodnienie pozwala na uzyskanie korzyści podatkowej,

b) promotor jest uprawniony do otrzymania wynagrodzenia, którego wysokość jest uzależniona 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 schematu u więcej niż jednego korzystającego,

e) są podejmowane celowe czynności dotyczące nabycia spółki przynoszącej straty, zaprzestanie głównej działalności takiej spółki i wykorzystywanie strat takiej spółki 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), lub zmiany zasad opodatkowania, których skutkiem jest faktycznie niższe opodatkowanie, zwolnienie lub wyłączenie z opodatkowania,

g) czynności prowadzą do okrężnego obiegu środków pieniężnych poprzez zaangażowanie podmiotów pośredniczących nie pełniących istotnych funkcji gospodarczych, lub działania, 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 cechy,

h) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi i w państwie miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu odbiorcy:

   – nie nakłada się podatku od osób prawnych lub pobiera podatek od osób prawnych według stawki zerowej lub stawki mniejszej niż 5% ,

   – płatności te korzystają z całkowitego zwolnienia lub objęte są preferencyjnymi zasadami opodatkowania,

i) korzystający zobowiązał się, że w przypadku wdrożenia uzgodnienia będzie współpracował z promotorem, który udostępnił uzgodnienie, albo zapłaci promotorowi wynagrodzenie lub odszkodowanie,

j) promotor lub korzystający faktycznie respektują co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. b i c,

k) na podstawie istniejących okoliczności należy przyjąć, że rozsądnie działający promotor lub korzystający, do których nie stosowałyby się obowiązki przewidziane niniejszym rozdziałem, chcieliby, żeby co najmniej jedno ze zobowiązań wskazanych w lit. a-c było faktycznie respektowane;

Ogólne cechy rozpoznawcze będą służyły ustaleniu, czy dane uzgodnienie stanowi schemat podatkowy podlegający raportowaniu do Szefa KAS. Obowiązek raportowania wystąpi w przypadku spełnienia przez uzgodnienie choćby jednej ze wskazanych ogólnych cech rozpoznawczych oraz kryterium głównej korzyści.

Pojęcie **„podmiot powiązany”** zdefiniowane zostało w projektowanym art. **306 § 1 pkt 7** Ordynacji podatkowej, rozumie się przez to podmiot powiązany 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 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. Wysokość udziału pośredniego ustala się, mnożąc wysokość udziału na kolejnych poziomach. 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,

przy czym:

- jeżeli w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z lit. a-d, więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są uznawane za podmioty powiązane,
- jeżeli te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z lit. a-d, więcej niż jednego podmiotu, wszystkie takie podmioty są uznawane za podmioty powiązane,
- powiązania określone zgodnie z lit. a-d, stosuje się również do powiązań o charakterze rodzinnym lub majątkowym pomiędzy podmiotami krajowymi lub osobami pełniącymi w tych podmiotach funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze oraz jeżeli którakolwiek osoba łączy funkcje zarządzające lub kontrolne albo nadzorcze w tych podmiotach.

„**Promotorem”** w rozumieniu projektowanej ustawy (art. **306 § 1 pkt 8** Ordynacji podatkowej) jest osobę fizyczną, osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w szczególności doradcę podatkowego, adwokata, radcę prawnego, pracownika banku lub innej instytucji finansowej doradzającego klientom, również w przypadku gdy nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej, która opracowuje, oferuje, udostępnia, wdraża lub zarządza wdrażaniem uzgodnienia. Należy podkreślić, że

powyższy katalog nie jest zamknięty, przykładowo wyliczono zawody, które obejmują szeroko rozumiane usługi doradcze i konkretną pomoc w kształtowaniu oraz prowadzeniu strategii podatkowej korzystającego. Poza wymienioną w definicji grupą zawodów, w tym zawodów zaufania publicznego, promotorem może być także inna osoba wykonująca czynności pozostające w zakresie działania tych osób lub posiadająca podobne kwalifikacje. Szeroka definicja promotora powinna pozwolić zapobiec uchylaniu się od obowiązku raportowania Szefowi KAS schematów podatkowych, przez podmioty, które je opracowują.

Uzasadnieniem stosowania MDR również do promotora, który nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu na terytorium kraju, wynika przede wszystkim z praktyki funkcjonowania międzynarodowych korporacji. Co do zasady, ich funkcjonowanie opiera się na wewnętrznych procedurach, *corporate governance*, oraz kwestiach wizerunkowych, tym samym, nawet w sytuacji gdy nie ma możliwości efektywnego wyegzekwowania ewentualnych sankcji lub kar, tego rodzaju korporacje nie podejmują działań (doradztwa), które są sprzeczne z przepisami danego państwa, których ich usługi dotyczą (np. porada podatkowa udzielona przez firmę z UK, która zahacza m.in. o skutki podatkowe w Polsce, która spełniałaby przesłanki stosowania polskiego MDR).

Definicje promotora oraz wspomagającego, w tym zwłaszcza zakres czynności podejmowanych przez te podmioty, odpowiadają definicji promotora (*pośrednika*) zawartej w Dyrektywie. Zgodnie bowiem z Dyrektywą za pośrednika uważana jest osoba, która opracowuje, wprowadza do obrotu, organizuje lub udostępnia do wdrożenia podlegające zgłoszeniu uzgodnienie transgraniczne lub zarządza wdrażaniem takiego uzgodnienia. Dyrektywa wskazuje również, 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, wprowadzania do obrotu, organizowania, udostępniania do wdrożenia lub nadzorowania wdrożenia podlegającego zgłoszeniu uzgodnienia transgranicznego".

W tym kontekście zauważyć należy, że w pierwotnym brzmieniu Dyrektywy (patrz: Wniosek Dyrektywa Rady zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do raportowanych uzgodnień

transgranicznych 21 czerwca 2017 r.[380]) wskazywano, że „*Pośrednicy* oznaczają również każdą osobę, która zobowiązuje się przekazać, bezpośrednio lub za pośrednictwem innych osób, z którymi jest powiązana, pomoc materialną, wsparcie lub porady dotyczące opracowywania, wprowadzania do obrotu, organizowania lub nadzorowania wdrożenia **aspektów podatkowych**[381] raportowanego uzgodnienia transgranicznego". Uznać należy, że usunięcie w procedurze legislacyjnej dot. Dyrektywy odniesienie do aspektów podatkowych w definicji podatnika miało na celu objęcie definicją tego pojęcia również podmioty wykonujące ww. czynności w odniesieniu do aspektów innych niż podatkowe.

Projektodawca definiując w art. **306 § 1 pkt 9** Ordynacji podatkowej pojęcie **„rachunek finansowy"** odwołał się do art. 24 ust 1 pkt 38 ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami oraz do 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.

W art. **306 § 1 pkt 10** Ordynacji podatkowej projektodawca wyjaśnił co należy rozumieć pod pojęciem **„schemat podatkowy"**, jest to uzgodnienie, które:

a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada ogólną cechę rozpoznawczą,
b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą, lub
c) posiada inną szczególną cechę rozpoznawczą;

W myśl projektowanej ustawy pod pojęciem „**schemat podatkowy standaryzowany**" należy natomiast rozumieć schemat podatkowy, w tym schemat transgraniczny możliwy do wdrożenia lub udostępnienia u więcej niż jednego korzystającego bez konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu (**art. 306 § 1** pkt 11 Ordynacji podatkowej).

W praktyce funkcjonują schematy podatkowe będące rezultatem rozważań teoretycznych, które zostały opracowane abstrakcyjnie, bez potrzeby pozyskania informacji od przyszłego klienta/korzystającego. Świadczą o tym przytaczane już dane dotyczące SKA oraz PGK. Nie oznacza to jednak, że pojęcie schematu podatkowego standaryzowanego obejmuje jedynie przypadki relatywnie masowo wykorzystywanych uzgodnień. Wystarczające będzie, aby schemat podatkowy możliwy był do wdrożenia u więcej niż jednego korzystającego bez

[380] https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:638f0a5d-568f-11e7-a5ca-01aa75ed71a1.0015.02/DOC_1&format=PDF

[381] Podkreślenie i pogrubienie własne.

konieczności zmiany jego istotnych założeń, w szczególności dotyczących rodzaju czynności podejmowanych lub planowanych w ramach schematu. Prowadzi to do wniosku, że jeśli dany schemat podatkowy może być stosowany u podatników działających w określonej branży (np. stosowane rozwiązania instrumentów finansowych – przykładowo *credit default swap* w firmach udzielających pożyczek, lecz niebędących bankami) będzie on podlegać zaraportowaniu jako schemat podatkowy standaryzowany.

Wyróżnienie pojęcia schemat podatkowy standaryzowany stanowi próbę odpowiedzi na uwagi zgłaszane przez respondentów w ramach przeprowadzonych konsultacji podatkowych, w szczególności jest odpowiedzią na wątpliwości respondentów dotyczące naruszenia tajemnicy zawodowej. Tajemnica zawodowa jest ważnym elementem zawodów regulowanych. Należy podkreślić, że celem projektodawcy jest respektowanie tajemnicy zawodowej z uwzględnieniem jednak celów projektowanej ustawy, w tym zwłaszcza wartości i zasad konstytucyjnych. Realizacji tych wartości i zasad konstytucyjnych ma służyć wprowadzenie obowiązku raportowania schematów podatkowych. W świetle rozwiązania, zgodnie z którym promotorzy będą mieli obowiązek ograniczonego przedmiotowo raportowania standaryzowanych schematów podatkowych, tj. w istocie rozwiązań bazujących na znajomości przepisów, tajemnica zawodowa nie zostanie naruszona.

Raportowanie schematów podatkowych standaryzowanych ma między innymi za zadanie szybką identyfikację schematów działań, które mogą zmierzać do relatywnie rozpowszechnionego wykorzystywania nieścisłości i niedoskonałości funkcjonującego prawa podatkowego. Należy wskazać, że analogiczne rozwiązanie zaproponowało OECD[382], prezentując koncepcję, zgodnie z którą promotorzy mieliby obowiązek ujawniania schematów podatkowych przed pozyskaniem konkretnych podmiotów (osób), które mogłyby takie schematy zastosować. Zgodnie ze stanowiskiem OECD takie informowanie pozwoliłoby na szybką identyfikację schematów.

Pod pojęciem **„schemat podatkowy transgraniczny”** (**art.306 § 1 pkt 12** Ordynacji podatkowej) należy rozumieć natomiast uzgodnienie, które spełnia kryterium transgraniczne oraz:

[382] OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf, s. 36-37, akapit 59-60.

a) spełnia kryterium głównej korzyści oraz posiada którąkolwiek z ogólnych cech rozpoznawczych, o których mowa w pkt. 5 lit. a-h, lub
b) posiada szczególną cechę rozpoznawczą.

W rozumieniu projektowanych przepisów pojęcie „**szczególna cecha rozpoznawcza”**, należy traktować jako właściwość uzgodnienia polegającą na tym, że (**art. 306 § 1 pkt 13** Ordynacji podatkowej):

a) obejmuje ono podlegające zaliczeniu do kosztów uzyskania przychodów transgraniczne płatności pomiędzy podmiotami powiązanymi oraz:
   - odbiorca płatności nie ma miejsca zamieszkania, siedziby ani zarządu w żadnym z państw,
   - odbiorca płatności posiada miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd na terytorium lub w kraju stosującym szkodliwą konkurencję podatkową w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku dochodowym od osób prawnych,
b) w odniesieniu do tego samego środka trwałego lub wartości niematerialnej i prawnej dokonywane są odpisy amortyzacyjne w więcej niż jednym państwie,
c) ten sam dochód lub majątek korzysta z metod mających na celu unikanie podwójnego opodatkowania w więcej niż jednym państwie,
d) w ramach uzgodnienia dochodzi do przeniesienia aktywów i określone przez dwa państwa wynagrodzenie z tego tytułu dla celów podatkowych różni się co najmniej o 25%,
e) może skutkować obejściem obowiązku raportowania wynikającego z ustawy o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami lub równoważnych ustaw, 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. Dotyczy to w szczególności uzgodnień, w których:
   – wykorzystywany jest rachunek, produkt lub inwestycja, które nie spełniają definicji rachunku finansowego, lecz posiadają cechy rachunku finansowego,
   – dochodzi do przeniesienia rachunku finansowego lub aktywów do państw lub dochodzi do wykorzystania regulacji prawnych tych państw, z którymi brak jest podstawy do automatycznej wymiany informacji z państwem rezydencji posiadacza rachunku,

- dochodzi do przekwalifikowania dochodu lub majątku na produkty lub płatności, które nie podlegają automatycznej wymianie informacji o rachunkach finansowych,
- dochodzi do przeniesienia lub przekwalifikowania instytucji finansowej, rachunku finansowego lub znajdujących się w nich aktywów na instytucje finansowe, rachunki lub aktywa, które nie podlegają obowiązkowi raportowania w ramach automatycznej wymiany informacji o rachunkach finansowych,
- wykorzystywane są podmioty, porozumienia umowne lub struktury, 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,
- wykorzystywana jest nieskuteczność lub niedoskonałość 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 brudnych pieniędzy lub posiadającymi nieefektywne przepisy dotyczące przejrzystości w odniesieniu do osób prawnych, jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej lub porozumień prawnych,

f) występuje nieprzejrzysta struktura własności prawnej lub trudny do ustalenia jest beneficjent rzeczywisty z uwagi na wykorzystanie osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych:
   - które nie prowadzą znaczącej działalności gospodarczej z wykorzystaniem lokalu, personelu oraz wyposażenia wykorzystywanego w prowadzonej działalności gospodarczej,
   - które są zarejestrowane, zarządzane, znajdują się, są kontrolowane lub założone w jurysdykcji innej niż jurysdykcja miejsca zamieszkania, siedziby lub zarządu beneficjenta rzeczywistego aktywów będących w posiadaniu takich osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, konstrukcji lub struktur prawnych,

g) dla których nie można wskazać beneficjenta rzeczywistego wykorzystuje wprowadzone jednostronnie w danym państwie uproszczenie w stosowaniu przepisów związanych z ustalaniem cen transferowych, przy czym nie uważa się za uproszczenie wprowadzone jednostronnie, 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,

h) dochodzi do przeniesienia praw trudnych do wyceny wartości niematerialnych,

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

Szczególne cechy rozpoznawcze stanowić będą kryteria ustalenia, czy dane uzgodnienie powinno podlegać obowiązkowi raportowania jako schemat podatkowy.

Warto przy tym podkreślić, że „szczególna cecha rozpoznawcza" zawarta w projektowanym art. 306 § 1 pkt 13 lit. e) oraz f) Ordynacji podatkowej stanowi implementację postanowień Dyrektywy, która zawiera analogiczne do wypracowanych na arenie OECD rozwiązań w zakresie obowiązku ujawniania schematów mających na celu obejście wspólnego systemu raportowania o rachunkach finansowych. Aby zapewnić spójność stosowania we wszystkich państwach przy wdrażaniu Dyrektywy oraz interpretacji przepisów krajowych państwa członkowskie powinny korzystać z komentarzy do modelowych rozwiązań wypracowanych przez OECD do wspólnego standardu wymiany informacji[383] w zakresie w jakim teksty te są spójne z postanowieniami Dyrektywy, jako źródła przykładów lub interpretacji.

Kryterium wyłączenia z kategorii „szczególnej cechy rozpoznawczej" określonego w art. 306 § 1 pkt 13 lit. g spełnia w szczególności „bezpieczna przystań" w odniesieniu do „usług o niskiej wartości dodanej", jako wynikająca z wytycznych OECD.

W myśl projektu poprzez określenie **„inna szczególna cecha rozpoznawcza" (art. 306 § 1 pkt 1** Ordynacji podatkowej) należy rozumieć sytuację, w której:

a) wpływ na część odroczoną podatku dochodowego lub aktywa albo rezerwy z tytułu podatku odroczonego, wynikający lub oczekiwany w związku z wykonaniem uzgodnienia u któregokolwiek z korzystających jest istotny dla danej jednostki w

[383] OECD (2018), Model Mandatory Disclosure Rules for CRS Avoidance Arrangements and Opaque Offshore Structures, OECD, Paris. http://www.oecd.org/tax/exchange-of-tax-information/model-mandatory-disclosure-rules-for-crs-avoidance-arrangements-and-opaque-offshore-structures.pdf.

rozumieniu przepisów o rachunkowości oraz przekracza łącznie u korzystających, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych,

b) płatnik lub płatnicy podatku dochodowego byliby zobowiązani do pobrania podatku przekraczającego łącznie, bez względu na okres, kwotę 5 000 000 złotych, jeżeli w odniesieniu do wypłat należności wynikających lub oczekiwanych w związku z wykonaniem uzgodnienia nie miałyby zastosowania właściwe umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub zwolnienia podatkowe,

c) dochody (przychody), podatników o których mowa w art. 3 ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 3 ust. 2a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych wynikające lub oczekiwane w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekraczają łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 25 000 000 złotych,

d) różnica pomiędzy podatkiem dochodowym, który byłby należny w Rzeczpospolitej Polskiej w związku z wykonaniem uzgodnienia od przynajmniej jednego z korzystających nieposiadających siedziby, zarządu ani miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, gdyby był on podatnikiem, o którym mowa w art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 3 ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznym, a podatkiem dochodowym podlegającym faktycznej zapłacie w państwie siedziby, zarządu lub miejsca zamieszkania korzystającego w związku z wykonaniem uzgodnienia, przekracza łącznie, bez względu na okres i liczbę korzystających, kwotę 5 000 000 złotych;

Określenie **„trudne do wyceny wartości niematerialne”**, zgodnie z projektowanym **art. 306 § 1 pkt 14** Ordynacji podatkowej, należy rozumieć jako wartości niematerialne, w tym wartości prawne a także prawa do tych wartości, które w momencie ich przenoszenia między podmiotami powiązanymi nie miały wiarygodnie określonej wartości porównywalnej oraz prognozy przyszłych przepływów pieniężnych lub spodziewanych przychodów z tych wartości, lub założenia zastosowane przy ich wycenie, obarczone są wysokim poziomem niepewności.

Zgodnie z projektowanym **art. 306 § 1 pkt 15** Ordynacji podatkowej pod pojęciem **„udostępniania”** rozumie się następujące czynności:

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.

Zgodnie z proponowaną definicją, istotą udostępnienia jest zaznajomienie podmiotu korzystającego z informacją o uzgodnieniu, choćby ten nie zdecydował się na skorzystanie z oferowanego uzgodnienia. Udostępnianiem uzgodnienia jest nie tylko koncepcja czy plan działania, który np. może być zwizualizowany w formie graficznej, ale także informacja o pojedynczej czynności lub zespole takich czynności i działań. Udostępnianie uzgodnienia obejmuje sytuacje, w których promotor przekazuje informacje w dowolnej formie. Nie jest przy tym konieczne, aby przekazywane informacje były szczegółowe, a opis uzgodnienia kompletny. Wystarczającym będzie przedstawienie założeń uzgodnienia, aby uznać, że nastąpiło jego udostępnienie.

Przekazanie informacji może nastąpić w dowolnej formie np. forma pisemna, grafika, prezentacja. Promotor może to uczynić za pomocą dowolnego środka komunikacji (np. poczta elektroniczna, bezpośrednie spotkanie, konferencja).

„**Uzgodnieniem**" jest czynność lub zespół powiązanych ze sobą czynności, w tym czynność planowana lub zespół czynności planowanych, w których co najmniej jedna strona jest podatnikiem, lub które mają lub mogą mieć wpływ na powstanie lub niepowstanie obowiązku podatkowego (**art. 306 § 1 pkt 16** Ordynacji podatkowej).

Pojęcie **„wdrażanie"** zdefiniowano w projektowanym art. **306 § 1 pkt 17** Ordynacji podatkowej. Pod pojęciem tym rozumie się, dokonywanie czynności faktycznych lub prawnych umożliwiających wykonanie lub zmierzających do wykonania uzgodnienia, w tym:

a) zarządzanie, faktyczne uczestniczenie w podejmowaniu decyzji lub przeprowadzanie czynności związanych z uzgodnieniem, także gdy podejmowanie decyzji lub czynności dotyczy wykonania uzgodnienia przez inny podmiot,

b) pośredniczenie lub udzielanie pomocy w czynnościach związanych z uzgodnieniem,

c) dokonywanie innych czynności niż określone w lit. a i b, będących elementem uzgodnienia, lub

d) oferowanie czynności wskazanych w lit. a-c, zawarcie umowy, której przedmiotem są te czynności, lub przyjmowanie wynagrodzenia z tytułu tych czynności lub umowy;

Pojęcie **„wspomagający”** należy rozumieć jako 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 (**art. 306 § 1 pkt 19** Ordynacji podatkowej).

Projektowana ustawa definiuje pojęcie **„kryterium głównej korzyści”** (art. **306 § 2 Ordynacji podatkowej**). 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 takiej jak rozsądnie oczekiwana lub wynikająca w związku z wykonaniem uzgodnienia, a korzyść podatkowa jest główną lub jedną z głównych korzyści, którą podmiot spodziewa się osiągnąć w związku z wykonaniem uzgodnienia. Przykładowo więc kryterium głównej korzyści zostanie spełnione w sytuacji podmiotu, który decydując się na poszerzenie skali działalności dokonał nowej inwestycji na terenie specjalnej strefy ekonomicznej. Można bowiem przyjąć, że podmiot działający rozsądnie, który nie kierowałby się osiągnięciem korzyści podatkowej, mógłby zdecydować się na poszerzenie skali działalności również poza terenem strefy. Jednocześnie jednak analizowany przypadek, co do zasady, nie stanowiłby unikania opodatkowania (chyba, że w danych okolicznościach spełnione byłyby przesłanki sprzeczności korzyści z przedmiotem i celem przepisu ustawy podatkowej oraz sztucznego sposobu działania). Warto przy tym zaznaczyć, że korzyść podatkowa, o której mowa w tym przepisie nie musi być sprzeczna z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Unaocznia to również wskazany przykład korzyści wynikającej z dokonania inwestycji na terenie specjalnej strefy ekonomicznej, która – co do zasady – powinna być zgoda z celem przepisów stanowiących o preferencji dla tego rodzaju inwestycji. Kryterium głównej korzyści należy zatem traktować jako swego rodzaju dodatkowy „filtr”, przez który muszą przejść uzgodnienia posiadające ogólne cechy rozpoznawcze, aby uznać je za schematy podatkowe. Nie jest to natomiast konstrukcja zbliżona do klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Projektowana ustawa określa ponadto kryterium transgraniczne (**art. 306 § 3** Ordynacji podatkowej). Kryterium to uważa się za spełnione jeżeli uzgodnienie dotyczy więcej niż jednego państwa członkowskiego Unii Europejskiej lub państwa członkowskiego Unii Europejskiej i państwa trzeciego oraz uzgodnienie 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 lub całość działalności gospodarczej tego zagranicznego zakładu;
4) co najmniej jeden uczestnik uzgodnienia prowadzi działalność na terytorium innego państwa nie mając miejsca zamieszkania lub siedziby na terytorium tego państwa oraz nie posiada zagranicznego zakładu na terytorium tego państwa;
5) takie uzgodnienie może mieć wpływ na automatyczną wymianę informacji, o której mowa w dziale III ustawy o wymianie informacji lub na wskazanie beneficjanta rzeczywistego.

W art. **306 § 4** projektowanej ustawy, zdefiniowane zostało pojęcie **kryterium kwalifikowanego korzystającego**, uważa się za spełnione, jeżeli przychody lub koszty korzystającego albo wartość aktywów tego podmiotu w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalone na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych przekroczyły w roku poprzedzającym lub w bieżącym roku obrotowym równowartość 10 000 000 euro lub korzystający jest podmiotem powiązanym, w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych lub art. 11a ust. 1 pkt 4 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych z podmiotem, o którym mowa w pkt 1takim podmiotem, lub udostępniane lub wdrażane uzgodnienie dotyczy rzeczy lub praw o wartości rynkowej przekraczającej równowartość 2 500 000 euro. W przypadku, o którym mowa w § 4, przychody i koszty podmiotów, które nie prowadzą ksiąg rachunkowych, ustala się odpowiednio zgodnie z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych lub ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych w odpowiednich latach podatkowych, zaś wartość aktywów zgodnie z ich wartością rynkową w odpowiednich latach kalendarzowych (**art. 306 § 5**). Wobec powyższego, obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie

powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy korzystającego, dla którego nie jest spełnione kryterium kwalifikowanego korzystającego. Regulacja ta ma charakter progu *de minimis*, który wyłącza zastosowanie obowiązków raportowania w odniesieniu do korzystających (podatników) o mniejszej skali działalności. Z uwagi jednak, że Dyrektywa nie przewiduje możliwości wprowadzenia takiego progu przez państwa członkowskie, projekt przewiduje, że ma on zastosowanie jedynie do schematów podatkowych innych niż schematy podatkowe transgraniczne (tj. do schematów, których obowiązek raportowania nie wynika z Dyrektywy).

Zgodnie z projektowanym art. **306 § 7**, przy ustalaniu podmiotu powiązanego uznaje się, że:

1) w przypadku gdy w zarządzaniu, kontroli, kapitale lub zyskach tego samego podmiotu uczestniczy, zgodnie z definicją podmiotu powiązanego (określoną w pkt 6 § 1 art. 297), więcej niż jeden podmiot, wszystkie takie podmioty są podmiotami powiązanymi;

2) w przypadku gdy te same podmioty uczestniczą w zarządzaniu lub kontroli lub posiadają udział w kapitale lub zyskach, zgodnie z definicją podmiotu powiązanego (określoną w pkt 6 § 1 art. 297), 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 lub zstępni w linii prostej stanowią pojedynczą osobę.

Zgodnie z projektowanym art. **306 § 8** wyrażone w euro kwoty, o których mowa w § 4 (kwalifikowany korzystający) przelicza się na złote według średniego kursu ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roku kalendarzowego poprzedzającego zdarzenie skutkujące obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy transgraniczny.

Termin raportowania i organ właściwy.

Co do zasady – informacje o schemacie podatkowym będą przekazywane Szefowi KAS **przez promotora**. **Korzystający** będzie zobowiązany do przekazywania informacji o schemacie

podatkowym w określonych sytuacjach (np. brak promotora lub niezwolnienie promotora z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej). Wyjątkowo obowiązkiem przekazania informacji o schemacie podatkowym może zostać obciążony wspomagający (art. 300 Ordynacji podatkowej). Podkreślenia wymaga, że zakres raportowania obejmuje schematy podatkowe krajowe oraz transgraniczne.

Generalnie schemat podatkowy podlega raportowaniu przez promotora w terminie 30 dni od udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego lub od następującego po dniu po przygotowania do wdrożenia schematu podatkowego w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej (art. **307 § 1** Ordynacji podatkowej). Jeżeli promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym 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, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

1) państwo, w którym ma miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd;
2) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego;
3) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega;
4) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze (**art. 307§ 8** Ordynacji podatkowej).

Wyjątek stanowi sytuacja, gdy promotor jest zobowiązany do przekazania informacji Szefowi KAS o schemacie podatkowym **innym niż schemat standaryzowany** jeżeli dany promotor **nie został zwolniony**[384] **z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej** w tym zakresie. W takiej sytuacji promotor jest zobowiązany poinformować pisemnie korzystającego, że zastosowany schemat podatkowy objęty jest obowiązkiem raportowania Szefowi KAS. W

[384] W świetle wątpliwości odnośnie tego, czy dotychczas istnieje możliwości zwolnienia przedstawicieli niektórych zawodów z tajemnicy zawodowej przez ich klientów, analizowane przepisy należy rozumieć jako normy o charakterze *lex specialis*, które jednoznacznie przesądzają o takiej możliwości (przynajmniej w określonych projektowanymi przepisami przypadkach).

sytuacji opisanej powyżej promotor jest obowiązany przekazać korzystającemu informacje o schemacie podatkowym wymagane przez przepisy art. **311 § 1** Ordynacji podatkowej, tj. dane będące w dyspozycji promotora, które umożliwiać będą korzystającemu przekazanie Szefowi KAS pełnej informacji o schemacie podatkowym. Rozwiązanie, zgodnie z którym promotor jest obowiązany do przekazania korzystającemu tych danych w celu przesłania Szefowi KAS, usprawni proces raportowania oraz zminimalizuje ewentualne błędy wynikające z samodzielnego zaangażowania korzystającego w proces przygotowywania materiałów do zaraportowania. Innymi słowy przygotowanie przez promotorów, którzy co do zasady są podmiotami profesjonalnymi, danych do przekazania do Szefa KAS pozwoli na uniknięcie błędów, obniżenie kosztów administracyjnych oraz przyspieszy procedurę raportowania. Promotor obowiązany jest wykonać te czynności w terminie 30 dni. W sytuacji opisanej powyżej, zgodnie z art. **307 § 5** Ordynacji podatkowej, gdy więcej niż jeden promotor jest obowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym, promotor równocześnie z poinformowaniem korzystającego, informuje pisemnie inne znane mu podmioty zobowiązane do przekazania informacji o schemacie podatkowym o tym, że nie przekaże informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS.

W tym samym terminie promotor zobowiązany jest zawiadomić Szefa KAS, że wystąpiła sytuacja, w której obowiązany był do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jednak tego nie uczynił z powodu braku zwolnienia go z obowiązku zachowania tajemnicy zawodowej. Informując o tej sytuacji Szefa KAS promotor wskazuje datę udostępnienia schematu podatkowego lub dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu podatkowego oraz liczbę podmiotów, które poinformował o obowiązku przekazania informacji Szefowi KAS (możliwe są bowiem sytuacje, w których uzgodnienie dotyczyć będzie więcej niż jednego korzystającego). Notyfikacja ma na celu uszczelnienie systemu raportowania o schematach podatkowych. Szef KAS pozyskiwać będzie w ten sposób wiedzę o liczbie schematów, dla których powinny zostać przekazane informacje o schemacie podatkowym. Porównanie tych danych z liczbą faktycznie zaraportowanych schematów podatkowych pozwoli Szefowi KAS oszacować „szarą strefę" schematów, które choć powinny zostać zaraportowane, nie zostały zgłoszone. Promotor nie ma jednak obowiązku przekazania danych identyfikacyjnych korzystającego. Rozwiązanie to podyktowane jest ochroną tajemnicy zawodowej.

W sytuacji, w której obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym dotyczy **schematu podatkowego standaryzowanego**, z uwagi na specyfikę tego schematu, ewentualny

brak zwolnienia promotora z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, nie powoduje wyłączenia obowiązku raportowania tego schematu przez promotora. Należy bowiem wskazać, że w schemacie standaryzowanym nie są ujawniane informacje poufne, objęte tajemnicą zawodową, dotyczące konkretnych podmiotów. W takiej sytuacji, promotor będzie miał obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym zgodnie z zakresem przewidzianym w art. **311 § 2** Ordynacji podatkowej – bez danych identyfikujących podmioty zaangażowane w ten schemat. Informacje przekazywane na tej podstawie dostarczać zaś będą Szefowi KAS informacji o samym sposobie osiągania korzyści, które wykorzystane są w danym schemacie.

Istotnym wsparciem celu regulacji jest projektowany art. **311 § 3** Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem w sytuacji, w której promotor w ogóle nie jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania, łącznie z informacją o schemacie podatkowym standaryzowanym zobowiązany jest przekazać Szefowi KAS dane wskazane w § 2 tego artykułu związane z pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, bądź u którego dokonał pierwszej czynności związanej z wdrażaniem tego schematu podatkowego, którekolwiek z tych zdarzeń nastąpiło wcześniej. Promotor ten jest również zobowiązany, w terminie do 30 dni po zakończeniu kwartału, przekazywać Szefowi KAS dane wskazane § 1, które związane z każdym podmiotem, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił taki standaryzowany schemat podatkowy. W tej sytuacji promotor obowiązany jest informować korzystającego o numerze NSP standaryzowanego schematu podatkowego (art. **307 § 2** Ordynacji podatkowej). Szef KAS może zwrócić się do promotora o uzupełnienie informacji lub wyjaśnienie wątpliwości co do treści przekazywanych informacji (art. **313 § 1** Ordynacji podatkowej). Przekazywanie przez promotora tych danych następuje za pośrednictwem systemu MDR, który omówiony zostanie w dalszej części uzasadnienia.

Przesłanki raportowania schematów przez korzystającego normuje art. **308 § 1** Ordynacji podatkowej. Projektowane rozwiązanie przewiduje, że korzystający, który nie został poinformowany przez promotora o numerze NSP danego schematu lub o przekazaniu przez promotora do Szefa KAS informacji o schemacie podatkowym (tj. nie wystąpiły okoliczności uregulowane w art. 307 § 2 lub 3) przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia następującego po udostępnieniu mu schematu podatkowego lub przygotowaniu schematu podatkowego do wdrożenia przez tego korzystającego lub od dnia dokonania pierwszej czynności związanej z wdrażaniem schematu

podatkowego przez tego korzystającego, w zależności od tego, które z tych zdarzeń nastąpi wcześniej.

W sytuacji, w której promotor nie został zwolniony z obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i w efekcie korzystający został poinformowany zgodnie z art. 307 § 4 Ordynacji podatkowej o obowiązku przekazania tej informacji do Szefa KAS, korzystający przekazuje Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od otrzymania tej informacji od promotora. W takiej sytuacji korzystający, przekazując informację o schemacie podatkowym, weryfikuje dane otrzymane od promotora oraz dokonuje w nich uzupełnień lub modyfikacji. Dane otrzymane od promotora zgodnie z art. 307 § 4 Ordynacji podatkowej korzystający przekazuje Szefowi KAS razem z informacją o schemacie podatkowym lub w terminie określonym w zdaniu pierwszym, jeśli uzgodnienie w ocenie korzystającego nie stanowi schematu podatkowego. Przyjęte rozwiązanie ma na celu wykluczenie sytuacji braku przekazania do Szefa KAS jakichkolwiek informacji, w sytuacji, w której korzystający odmiennie zinterpretuje stan faktyczny i uzna, że konkretne uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego.

Zgodnie z projektowanym art. **308 § 3** jeżeli korzystający jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi wymogi wynikające z przepisu art. 8ab dyrektywy Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania, obowiązek ten podlega wykonaniu, z zachowaniem kolejności państw określonej w pkt 1 – 4, wyłącznie w tym państwie członkowskim, w którym korzystający:

1) ma miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd,
2) za pośrednictwem zagranicznego zakładu korzysta ze schematu podatkowego,
3) uzyskuje dochody lub osiąga zyski, mimo, że nie ma miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim,
4) państwo, w którym prowadzi działalność, mimo że nie posiada miejsca zamieszkania, siedziby, zarządu ani zagranicznego zakładu w żadnym państwie członkowskim.

Zgodnie z projektowanym art. **308 § 4** jeżeli więcej niż jeden korzystający ma obowiązek przekazania informacji o tym samym schemacie podatkowym transgranicznym, obowiązek ten podlega wykonaniu z zachowaniem następującej kolejności::

1) przez korzystającego, który uzgodnił schemat podatkowy transgraniczny z promotorem lub wspomagającym,
2) przez korzystającego, który zarządza wdrożeniem schematu podatkowego transgranicznego.

- przy czym pozostali korzystający są zwolnieni z tego obowiązku, jeżeli udowodnią, że informacja o tym schemacie podatkowym transgranicznym została przekazana przez tego korzystającego, w szczególności poprzez przedstawienie potwierdzenia nadania NSP. Przepis art. 307 § 3 stosuje się odpowiednio.

Rozwiązania opisane powyżej zmierzają w istocie do uszczelnienia systemu raportowania schematów podatkowych oraz usprawnienia procesu ewidencjonowania schematów, które będą opracowywane przez profesjonalistów, przy jednoczesnym respektowaniu obowiązku zachowania przez nich tajemnicy zawodowej. Rozwiązanie zaproponowane w projekcie ustawy realizuje założenia Dyrektywy, zgodnie z którym „każde państwo członkowskie może przyjąć niezbędne środki w celu umożliwienia pośrednikom zwolnienia się z obowiązku przekazywania informacji dotyczących podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych, jeżeli takie zgłoszenie wiązałby się z naruszeniem tajemnicy zawodowej na mocy prawa krajowego tego państwa członkowskiego. w takich okolicznościach każde państwo członkowskie przyjmuje niezbędne środki w celu zobowiązania pośredników do bezzwłocznego powiadomienia każdego innego pośrednika lub, w przypadku braku takiego pośrednika, właściwego podatnika o ciążących na nich obowiązkach zgłoszenia na mocy ust. 6. (…) – art. 8ab ust. 5.

Nie stanowi naruszenia obowiązku zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej (art. **304 § 7** Ordynacji podatkowej):

1) przekazanie informacji o schemacie podatkowym, w sytuacji, w której przekazujący tę informację został zwolniony z obowiązku jej zachowania,
2) przekazanie informacji o schemacie podatkowym standaryzowanym,

3) przesłanie do Szefa KAS informacji o fakcie poinformowania korzystającego o obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym, w momencie, gdy do zaraportowania schematu obowiązany jest korzystający.

Wyjątkowo obowiązek przekazania Szefowi KAS informacji o schemacie podatkowym może zostać nałożony na wspomagającego, sytuację tę reguluje art. **309 § 1** Ordynacji podatkowej. Na wstępie należy wskazać, że ustawa nakłada obowiązek na promotora lub korzystającego, którzy zlecają wspomagającemu wykonanie czynności pozostających w zakresie jego działania w odniesieniu do schematu podatkowego pisemnego poinformowania wspomagającego o NSP tego schematu podatkowego i załączenia potwierdzenia nadania NSP. Obowiązek ten powinien zostać zrealizowany przez promotora lub korzystającego najpóźniej w dniu poprzedzającym wykonanie czynności przez wspomagającego. W tym zakresie odpowiednie zastosowanie znajduje art. 307 § 3 Ordynacji podatkowej regulujący zakres przekazywanej informacji w sytuacji, w której mimo przekazania informacji o schemacie podatkowym do Szefa KAS nie nadano jeszcze NSP. Jeśli wystąpią sytuacje opisane powyżej, obowiązek raportowania schematu podatkowego przez wspomagającego nie wystąpi.

Jeśli jednak wspomagający nie zostanie poinformowany o NSP schematu podatkowego będzie on obowiązany niezwłocznie, nie później niż w terminie 5 dni roboczych wystąpić do promotora lub korzystającego zlecających wykonanie czynności o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego, w sytuacji gdy 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 powinien był powziąć wątpliwości, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, może stanowić schemat podatkowy. Jednocześnie wspomagający zobowiązany jest w tym samym terminie zawiadomić Szefa KAS, że powziął wątpliwości, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, wskazując dzień, w którym podjął wątpliwości oraz liczbę podmiotów, do których wystąpił o przekazanie mu pisemnego oświadczenia, że uzgodnienie nie stanowi schematu podatkowego. Przekazywanie tych informacji umożliwiać będzie Szefowi KAS szacowanie liczby niezaraportowanych schematów podatkowych. Mechanizm ten powinien również wpłynąć na sposób postępowania promotorów i korzystających, ograniczając liczbę przypadków, w których nie doszło do przekazania informacji o schemacie podatkowym mimo istnienia tego obowiązku.

W takiej sytuacji wspomagającemu przyznano prawo do wstrzymania się z wykonaniem czynności w odniesieniu do danego uzgodnienia do dnia otrzymania tego oświadczenia, potwierdzenia nadania NSP lub informacji, o której mowa w art. 307 § 3 Ordynacji podatkowej. Wstrzymanie się przez wspomagającego w opisanej sytuacji z wykonaniem czynności nie może prowadzić do powstania po jego stronie ryzyka odpowiedzialności cywilnej lub dyscyplinarnej względem zlecającego mu te czynności w zakresie tych czynności, które są związane ze wtrzymaniem się z pracami w odniesieniu do uzgodnienia (art. **309 § 5** Ordynacji podatkowej). Uregulowania te mają na celu wzmocnienie niezależności wspomagających, w szczególności tych, którzy wykonują zawody zaufania publicznego, przez co powinni działać w sposób profesjonalny oraz zgodnie z zasadami etyki zawodowej.

Jeżeli wspomagający nie zostanie poinformowany o NSP schematu podatkowego, będzie on obowiązany przekazać Szefowi KAS informację o schemacie podatkowym w terminie 30 dni od dnia, w którym dostrzegł lub powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy 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 (art. 309 § 3 Ordynacji podatkowej). Na ocenę tego, czy wspomagający powinien był dostrzec, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym, stanowi schemat podatkowy, wpływać może wiele czynników, np. dotychczasowe czynności wykonywane przez wspomagającego w stosunku do tych samych lub powiązanych podmiotów, stosowanie rozwiązań nietypowych w danej branży. Przykładowo przyjąć należy, że w sytuacji, w której wspomagającemu (np. notariuszowi) zlecanych jest w pewnych odstępach czasu wykonanie szeregu czynności w odniesieniu do tych samych lub powiązanych podmiotów, które się wzajemnie znoszą i prowadzą do efektu zbliżonego lub tożsamego z sytuacją występującą na początku, uznać należy, że wspomagający powinien był dostrzec, że uzgodnienie stanowi schemat podatkowy. Z drugiej strony uwzględnić jednak należy fakt, że wspomagający wykonuje czynności dotyczące jedynie pewnej części uzgodnienia. Czynności te mogą być jednocześnie typowe i rozpowszechnione – np. sporządzenie aktu notarialnego przy tworzeniu spółek prawa handlowego. Nie jest oczekiwane, że wspomagający powinien był dostrzec, że wspiera implementację schematu podatkowego, w sytuacji w której posiada on wycinkową wiedzę o uzgodnieniu oraz dokonuje jednej lub kilku typowych w danej branży czynności.

W przypadku gdyby przekazanie przez wspomagającego informacji o schemacie podatkowym naruszało obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej i wspomagający nie został zwolniony z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie, jest on obowiązany poinformować pisemnie korzystającego lub promotora zlecających mu czynności, że w jego opinii uzgodnienie stanowi schemat podatkowy, który podlega raportowaniu Szefowi KAS. W tym samym terminie wspomagający ma obowiązek zawiadomić Szefa KAS o wystąpieniu sytuacji opisanej powyżej, bez ujawniania danych podmiotu. W takiej sytuacji, wspomagający podejmuje działania analogiczne do działań podejmowanych przez promotora, w przypadku, gdy ten nie został zwolniony z tajemnicy zawodowej (art. 309 § 4 Ordynacji podatkowej).

Taki sposób sformułowania przesłanek aktualizacji obowiązku raportowania schematu podatkowego przez wspomagającego związany jest z faktem, że – co do zasady – wykonuje on ograniczone przedmiotowo czynności w stosunku do uzgodnienia i może nie być świadomy, że wspiera podmioty w realizacji schematu podatkowego, dla którego nie została przekazana do Szefa KAS informacja o schemacie podatkowym. Z drugiej jednak strony, wspomagający ma obowiązek zachowania czujności oraz reagowania w sytuacji, w której ma podejrzenie, że uzgodnienie, w odniesieniu do którego jest wspomagającym może stanowić schemat podatkowy. Rozwiązanie to umożliwi jak najlepszą realizację założeń projektu ustawy oraz ujawnianie schematów podatkowych, które nie zostały zaraportowane przez promotora lub korzystającego.

Jeżeli wspomagający jest zobowiązany do przekazania informacji o schemacie podatkowym transgranicznym w więcej niż jednym 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, obowiązek ten podlega wykonaniu wyłącznie w tym państwie członkowskim, które widnieje wyżej na poniższej liście:

a) państwo, w którym posiada miejsca zamieszkania, siedzibę lub zarząd,

b) państwo, w którym za pośrednictwem zagranicznego zakładu świadczy usługi dotyczące schematu podatkowego,

c) państwo, w którym jest zarejestrowany, lub którego przepisom prawa podlega,

d) państwo, w którym jest członkiem samorządu zawodowego lub innej organizacji pozarządowej posiadającej siedzibę lub zarząd na terytorium tego państwa

reprezentującego osoby lub podmioty świadczące usługi prawne, doradztwa podatkowego lub doradcze.

W projektowanej ustawie w art. **310** Ordynacji podatkowej zawarto uregulowanie dotyczące sytuacji, w której wiele podmiotów zobowiązanych jest do przekazania informacji o schemacie podatkowym (np. schemat podatkowy został opracowany i jest wdrażany przez kilku promotorów jednocześnie lub występuje wielu korzystających). W takiej sytuacji wykonanie tego obowiązku przez jednego z nich zwalnia pozostałych, którzy zostali wskazani w informacji o schemacie podatkowym i pisemnie poinformowani o NSP tego schematu podatkowego, z załączeniem potwierdzenia nadania NSP (art. 307 § 3 Ordynacji podatkowej). Takie rozwiązanie ma na celu zagwarantowanie, że schemat podatkowy zostanie zaraportowany. Jednocześnie informacja zwrotna, jaką przekazywać będzie pozostałym zobowiązanym do zaraportowania schematu podatkowego podmiot, który przekazał dane Szefowi KAS (tj. pisemne poinformowanie ich o NSP danego schematu podatkowego), dostarczać będzie tym podmiotom wiedzy o wypełnieniu obowiązku sprawozdawczego w stosunku do danego schematu podatkowego. Uregulowanie takie powinno wpłynąć na zachowanie podmiotów zobowiązanych do raportowania schematów podatkowych, które powinny między sobą uzgadniać, który z podmiotów przekaże informacje o schemacie podatkowym Szefowi KAS.

Przepis art. **315** stanowi transpozycję regulacji z art. 8ab Dyrektywy 2018/822. W przypadku gdy schemat podatkowy transgraniczny został poprawnie przekazany właściwym organom w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej na podstawie przepisów tego państwa implementującymi przepisy Dyrektywy 2018/822 pozostałe podmioty, które zostały wskazane informacji, przekazanej właściwym organom w innym państwie członkowskim są zwolnione z obowiązku przekazania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informacji o tym schemacie podatkowym.

Warto jednocześnie podkreślić, iż z obowiązku przekazania informacji o schemacie podatkowym nie zwalnia trwające postępowanie dotyczące uprzednich porozumień cenowych lub wydanie decyzji w tej sprawie(art. 310 § 3).

Treść raportowanych informacji.

Zakres przekazywanych informacji o schemacie podatkowym określono w projektowanym art. **311** Ordynacji podatkowej. Paragraf pierwszy tego przepisu określa wszystkie dane, które powinna zawierać przekazywana informacja o schemacie podatkowym.

W paragrafie drugim tego artykułu wyodrębniono informacje, jakie są przekazywane w przypadku standaryzowanego schematu podatkowego.

Informacja o schemacie podatkowym innym niż schemat podatkowy standaryzowany zawiera następujące dane:

1) dane identyfikujące przekazującego informację oraz korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy, w tym informacje dotyczące firmy lub imię i nazwisko, datę i miejsca urodzenia, identyfikator podatkowy NIP, miejsce zamieszkania, siedziby lub zarządu, a w przypadku osoby niemającej na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania lub podmiotu niemającego na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej siedziby lub zarządu – numer i serię paszportu lub innego dokumentu potwierdzającego tożsamość, lub inny numer identyfikacyjny, o ile nie posiada identyfikatora podatkowego oraz, w przypadkach gdy uzgodnienie dotyczy osób będących podmiotami powiązanymi z promotorem lub korzystającym.:
2) podstawę prawną przekazywania informacji o schematach podatkowych wraz ze wskazaniem przesłanek skutkujących uznaniem danego uzgodnienia za schemat podatkowy, w tym wskazaniem cechy rozpoznawczej oraz roli przekazującego tę informację;
3) wskazanie czy przekazywana informacja o schemacie podatkowym dotyczy schematu podatkowego standaryzowanego lub schematu podatkowego transgranicznego;
4) streszczenie opisu uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, nazwę uzgodnienia jeśli posiada, opis działalności gospodarczej do której ma zastosowanie schemat podatkowy bez ujawnienia danych objętych tajemnicą handlową, przemysłową, zawodową lub procesu produkcyjnego;
5) wyczerpujący, według wiedzy przekazującego informację, opis uzgodnienia stanowiącego schemat podatkowy, wraz ze wskazaniem wartości przedmiotów tych czynności, założeń uzgodnienia, czynności dokonywanych w ramach uzgodnienia i ich chronologii oraz występujących powiązań pomiędzy podmiotami powiązanymi;
6) wskazanie znanych przekazującemu informację celów, których realizacji ma służyć schemat podatkowy;
7) przepisy prawa podatkowego znajdujące, według wiedzy przekazującego informację, zastosowanie w schemacie podatkowym;

8) szacunkową wartość korzyści podatkowej lub przybliżoną wartość aktywa w podatku odroczonym, jeśli występują i są znane lub możliwe do oszacowania przekazującemu informację;

9) wskazanie dokonanych czynności, które skutkowały przekazaniem informacji o schemacie podatkowym, wraz z datami ich dokonania;

10) wskazanie etapu, na jakim zgodnie z wiedzą przekazującego informację, znajduje się schemat podatkowy, w szczególności informacji o terminach jego udostępniania lub wdrażania lub o dacie czynności w ramach uzgodnienia;

11) wskazanie znanych przekazującemu informację danych identyfikujących, o których mowa w pkt 1 dla podmiotów uczestniczących, mających uczestniczyć w schemacie podatkowym lub których może dotyczyć schemat podatkowy oraz państw i terytoriów, w których podmioty te mają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd, lub państw i terytoriów, których schemat ten może dotyczyć;

12) wskazanie innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują;

13) adres elektroniczny, na który ma zostać doręczone potwierdzenie nadania NSP, o którym mowa w art. 312 § 2; wskazanie tego adresu traktuje się na równi z wyrażeniem zgody na doręczanie potwierdzenia nadania NSP wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W przypadku schematu podatkowego standaryzowanego informacja o schemacie podatkowym nie zawiera danych identyfikujących korzystającego, któremu udostępniony został schemat podatkowy oraz informacji znanych przekazującemu dotyczących danych identyfikujących podmioty uczestniczące, mające uczestniczyć w schemacie podatkowym lub których może dotyczyć schemat podatkowy oraz państw i terytoriów, w których podmioty te posiadają miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd oraz danych dotyczących innych znanych podmiotów obowiązanych do przekazania informacji o schemacie podatkowym, jeśli występują.

Jak już wskazywano, analiza praktyki wskazuje na funkcjonowanie w obrocie pewnych utartych, wielokrotnie implementowanych rozwiązań, mających na celu osiągnięcie korzyści podatkowych. Przemawia to z jednej strony za ograniczeniem możliwości nieprzekazywania informacji o tych schematach przez podmioty, które je wymyśliły (promotorów), z drugiej za ograniczeniem przypadków wielokrotnego przekazywania informacji o tym samym schemacie

podatkowym. Cel ten realizowany jest poprzez ustawowe wyodrębnienie standaryzowanego schematu podatkowego. Zakres informacji przekazywanych do Szefa KAS zmierza do dostarczenia administracji skarbowej wiedzy o samym mechanizmie funkcjonowania tego schematu bez obowiązku przekazywania danych pozwalających na identyfikację korzystających. Schemat standaryzowany opracowywany jest w oderwaniu od relacji z konkretnym klientem oraz przed udostępnieniem przez niego jakichkolwiek informacji objętych tajemnicą zawodową, schemat ten jest opracowaniem teoretycznym oraz abstrakcyjnym, który może zostać implementowany u klienta w określonych stanach faktycznych.

Jeśli promotor lub wspomagający nie jest zobowiązany do zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej lub został zwolniony z obowiązku jej zachowania, łącznie z informacją o schemacie podatkowym standaryzowanym, przekazuje dane identyfikujące korzystającego, który jest lub był pierwszym podmiotem, któremu udostępnił ten schemat podatkowy, oraz informacje, o których mowa w ww. pkt 11 i 12.

Projekt ustawy nakłada również obowiązek przekazywania w terminie do 30 dni po zakończeniu kwartału promotor lub wspomagający przekazuje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej informację, zawierającą dane identyfikujące korzystającego, któremu w trakcie tego kwartału udostępnił schemat podatkowy standaryzowany, wskazując numer tego schematu. W sytuacji, w której przekazanie danych, o których mowa w zdaniu pierwszym, naruszałoby obowiązek zachowania prawnie chronionej tajemnicy zawodowej, obowiązek ich przekazania nie obejmuje danych korzystającego, który nie zwolnił promotora lub wspomagającego z obowiązku zachowania tajemnicy w tym zakresie.

Sposób raportowania. Nadawanie NSP. Decyzje o odmowie nadania NSP

Informacja o schemacie podatkowym przekazywana jest drogą elektroniczną do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (art. **312 § 1** Ordynacji podatkowej).

Szef Krajowej Administracji Skarbowej nadaje NSP i potwierdza jego nadanie, które zawiera NSP oraz dane zawarte w informacji o schemacie podatkowym przekazanej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Potwierdzenie nadania NSP jest wydawane niezwłocznie, nie później niż w terminie 7 dni od dnia wpływu poprawnej informacji o schemacie podatkowym do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (art. **312 § 2 i 3**).

Szef KAS doręcza potwierdzenie nadania NSP drogą elektroniczną na adres wskazany przez przekazującego w informacji o schemacie podatkowym (art. **312 § 4**).

Szef KAS będzie mógł zwrócić się do przekazującego informację, o których mowa w tym rozdziale o uzupełnienie informacji lub wyjaśnienie wątpliwości co do ich treści (art. **313 § 1** Ordynacji podatkowej).

Zakłada się, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje postanowienie o odmowie nadania NSP w przypadku stwierdzenia, że przekazana informacja o schemacie podatkowym nie spełnia wymogów określonych dla tej informacji (art. **314 § 1** Ordynacji podatkowej).

W przypadku gdy temu samemu schematowi podatkowemu wielokrotnie nadano numer NSP lub numer ten został nadany na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych, projekt w art. **314 § 2** Ordynacji podatkowej nakłada na Szefa KAS obowiązek unieważnienia z urzędu numeru NSP nadanego schematowi podatkowemu. Unieważnienie następuje w drodze postanowienia, w oparciu o przepisy Ordynacji podatkowej. W sytuacji unieważnienia przez Szefa KAS NSP z powodu nadania wielokrotnie tego numeru takiemu samemu schematowi, w postanowieniu Szef KAS wskazywać będzie właściwy NSP dla danego schematu podatkowego.

Nie będzie można posługiwać się unieważnionym numerem NSP, a także unieważniony NSP nie będzie mógł zostać ponownie nadany (art. **314 § 4** Ordynacji podatkowej). Proponowane rozwiązanie zapobiegnie przypadkom dublowania się numerów NSP lub nadawania różnych numerów temu samemu schematowi podatkowemu.

Na postanowienie o odmowie nadania NSP oraz postanowienie o unieważnieniu NSP służy zażalenie.

Co ważne, w zakresie nieuregulowanym w odniesieniu do nadawania NSP, ale też zwracania się przez Szefa KAS o dodatkowe wyjaśnienia, czy też wydawania postanowień o odmowie nadania NSP zastosowanie znajdą odpowiednio przepisy art. 95-97, art. 126, art. 326, art. 357 § 4, art. 359, art. 368, art. 369, art. 384 § 3, działu I rozdziału 7, działu III rozdziałów 3, 4, 15, 17 i 24 oraz działu IV rozdziału 11 (art. **320 § 2** Ordynacji podatkowej). Ograniczenie w postaci stosowania tylko niektórych przepisów ustawy Ordynacji podatkowej, wynika z faktu, iż regulacje dotyczące systemu MDR są szczególnymi rozwiązaniami, w odniesieniu do których, regulacje, które mają zastosowania do „normalnego" postępowania podatkowego, siłą rzeczy nigdy nie znajdą zastosowania do systemu MDR.

Obowiązki informacyjne promotora i korzystającego.

Przepis art. **315 § 1** Ordynacji podatkowej **nakłada na korzystającego obowiązek**, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej tego okresu rozliczeniowego przekazania informacji

za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o zastosowaniu schematu podatkowego. Informacja będzie składana według ustalonego wzoru i będzie zawierało następujące dane:

1) NSP zastosowanego schematu podatkowego,
2) wysokość korzyści podatkowej wynikającej ze schematu podatkowego – jeżeli korzystający uzyskiwał w danym okresie rozliczeniowym taką korzyść.

Dodatkowo, jeśli zastosowany schemat podatkowy nie posiada NSP, informacja ta zawiera dane wskazane w art. 311 Ordynacji podatkowej, które są wymagane przy składaniu informacji o schemacie podatkowym.

Zakłada się, że w przypadku gdy korzystający posiada informacje dotyczące schematu podatkowego, które odbiegają od informacji zawartych w otrzymanym przez niego potwierdzeniu nadania NSP lub je uzupełniają, informacje składane łącznie ze złożeniem deklaracji podatkowych, zawierać będzie te informacje (art. **315 § 3**).

Przekazywana informacja, o której mowa w § 1, w tym zawierająca dane wskazane w § 2 lub 3, podpisywana jest przez podatnika będącego osobą fizyczną. W przypadku podatników będących osobami prawnymi, informacja, o której mowa w § 1, podpisywana jest przez wszystkich członków organu zarządzającego podatnika. Dowód złożenia podpisów przez te osoby przekazywany jest za pomocą środków komunikacji elektronicznej zgodnie z przepisami Ordynacji podatkowej do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez jedną z osób, które podpisały te dokumenty (art. **315 § 4** Ordynacji podatkowej). W przypadku podatników będących jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej, w terminie złożenia deklaracji podatkowej dotyczącej okresów rozliczeniowych, których dotyczy ten schemat, podatnicy składają oświadczenie według ustalonego wzoru, w którym wszyscy uprawnieni do reprezentacji, a w przypadku spółek niebędących osobami prawnymi także wspólnicy posiadający co najmniej 10% udziału w zyskach spółki niebędącej osobą prawną, poświadczą prawdziwość danych zawartych w informacji. . Rozwiązanie to – zaangażowanie w proces raportowania schematu podatkowego możliwie szerokiego kręgu osób odpowiadających za sprawy spółki – ma na celu wykluczenie sytuacji, w której odpowiedzialność ta cedowana byłaby w praktyce na wybrane osoby. Rozwiązanie takie prowadzić może do większej wstrzemięźliwości osób odpowiedzialnych za sprawy podatkowe spółki we wdrażaniu schematów podatkowych, z uwagi na konieczność uzyskania stosownych podpisów od szerszego grona osób odpowiedzialnych za sprawy spółki.

W projektowanym art. **315 § 6** Ordynacji podatkowej zawarto szczególne rozwiązanie dla PGK. Mianowicie, w przypadku korzystającego wchodzącego w skład PGK terminem na złożenie informacji uregulowanej w § 1 tego przepisu jest termin złożenia przez spółkę dominującą deklaracji podatkowej dotyczącej danego okresu rozliczeniowego PGK. Wynika, to z faktu, iż spółki tworzące PGK nie mają obowiązku składania deklaracji podatkowych dotyczącej podatku dochodowego od osób prawnych. Deklarację te składa bowiem spółka dominująca za całą PGK.

Dodatkowo zaznaczyć należy, że informacja zawierać będzie oświadczenie składane pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia i zawierają odpowiednią klauzulę, zastępującą pouczenie o odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych oświadczeń (art. **315 § 7**).

Wydawanie ogólnych wyjaśnień

Projekt ustawy przewiduje, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może wydać i opublikować na właściwej stronie podmiotowej BIP ogólne wyjaśnienia dotyczące możliwości zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub innych przepisów mających na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania do schematu podatkowego lub kategorii schematów podatkowych (art. **316 § 1** Ordynacji podatkowej). W celu wydania tych wyjaśnień, minister może zwrócić się o opinię do Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, a także do Szefa KAS przedstawiając im założenia takich wyjaśnień lub ich projekt. Minister publikując wyjaśnienia, może też wskazać NSP schematów podatkowych, których te wyjaśnienia dotyczą (art. **316 § 3** Ordynacji podatkowej).

W przypadku, gdy pojawią się wątpliwości co do informacji objętych raportowaniem lub zgłoszeniem, Szef KAS może zwrócić się do podmiotu raportującego lub zgłaszającego – promotora lub korzystającego, o ich wyjaśnienie (projektowany **art. 313 § 1** Ordynacji podatkowej).

Gwarancją ochrony konstytucyjnych praw i wolności jednostek jest zasada którą przewiduje art. **313 § 2** ustawy – Ordynacja podatkowa, zgodnie z nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe wyłącznie w oparciu o informacje przekazywane na podstawie niniejszego rozdziału[385].

[385] Ustawa z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2016 r. poz. 2137 i 2138).

Wprowadzona zasada stanowić będzie gwarancję dla podatników, że organy podatkowe nie będą wykorzystywać raportowanych informacji jako swoistego „donosu" na siebie samego, zaś w przypadku ewentualnego podejrzenia o możliwości popełnienia przestępstwa czy wykroczenia skarbowego, pociągnięcie do odpowiedzialności karnej może nastąpić dopiero po przeprowadzeniu postępowania podatkowego. System raportowania został zaprojektowany tak, by pełnić funkcję pomocniczą dla organów państwa oraz aby samo w sobie raportowanie schematów podatkowych nie narażało podatnika na represję ze strony państwa przejawiającą się we wszczynaniu postępowań na podstawie przepisów ustawy Kodeks karny skarbowy wobec podatnika wyłącznie w oparciu o dane zawarte w informacji o schemacie podatkowym.

W przypadku terminowego raportowania schematu podatkowego, którego zastosowanie może powodować powstanie odpowiedzialności karnej za przestępstwo skarbowe lub odpowiedzialności za wykroczenie skarbowe, zastosowanie znajdzie instytucja nadzwyczajnego złagodzenia kary (art. 36 §3a Kodeksu karnego skarbowego).

Obowiązek wprowadzenia procedury wewnętrznej.

Przepis art. **317 § 1** Ordynacji podatkowej nakłada na promotorów będących osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej oraz podmioty te zatrudniające promotorów lub faktycznie wypłacające promotorom wynagrodzenie, obowiązek wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych tzw.: „**wewnętrznej procedury**". Jednocześnie, w celu zawężenia kręgu podmiotów obowiązanych do wprowadzenia procedury, projektowany przepis określa kryterium wysokości przychodów lub kosztów, w rozumieniu przepisów o rachunkowości, ustalonych na podstawie prowadzonych ksiąg rachunkowych. Oznacza to, że obowiązane do wprowadzenia wewnętrznej procedury będą podmioty, u których przychody lub koszty przekroczyły w roku poprzedzającym rok obrotowy równowartość kwoty 8 mln złotych. Ustalenie limitu przychodów na poziomie kwoty 8 mln złotych jest wynikiem analizy przychodów największych w Polsce firm doradztwa podatkowego. Z przeprowadzonej analizy wynika, że 20 firm doradztwa podatkowego przekroczyło 8 mln zł przychodów za 2016 r. W ocenie projektodawcy limit 8 mln złotych wydaje się właściwy oraz spowoduje, że do wprowadzenia wewnętrznej procedury obowiązane będą jedynie największe podmioty doradcze.

Celem projektowanego rozwiązania jest stworzenie odpowiedniego narzędzia pozwalającego na prawidłowe i terminowe wykonanie obowiązków informacyjnych spoczywających na promotorach przez podmioty o rozbudowanej strukturze organizacyjnej. Wewnętrzna procedura pozwoli określić zakres odpowiedzialności osób zaangażowanych w wykonywanie poszczególnych czynności dotyczących schematów (opracowanie, prezentowanie, wdrażanie, audyt itp.) za realizację obowiązku raportowania czy zgłaszania schematu. Powinna też gwarantować prawidłowe wykonanie obowiązków informacyjnych promotora względem korzystającego.

W wewnętrznej procedurze, zgodnie z przepisem, należy określić stosowane w organizacji zasady postępowania (art. **317 § 2** Ordynacji podatkowej), w szczególności:

1) czynności lub działania podejmowane w celu przeciwdziałania niewywiązywaniu się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych,
2) środki stosowane w celu właściwego wypełnienia obowiązku raportowania schematu podatkowego,
3) zasady przechowywania dokumentów oraz informacji,
4) zasady wykonywania obowiązków obejmujących przekazywanie Szefowi KAS informacji o schematach podatkowych,,
5) zasady upowszechniania wśród pracowników tego podmiotu wiedzy z zakresu przepisów niniejszego rozdziału,
6) zasady zgłaszania przez pracowników tego podmiotu rzeczywistych lub potencjalnych naruszeń przepisów niniejszego rozdziału,
7) zasady kontroli przeprowadzania wewnętrznej lub audytu w zakresie przestrzegania przepisów niniejszego rozdziału oraz zasad postępowania określonych w wewnętrznej procedurze.

Projektowany przepis zawiera otwarty katalog elementów, jakie powinny zostać objęte wewnętrzną procedurą wskazując najistotniejsze z nich. Szczegółowe rozwiązania powinny być dostosowane do charakteru, rodzaju i rozmiaru prowadzonej działalności. Co istotne, wewnętrzna procedura instytucji obowiązanej przed jej wprowadzeniem do stosowania, musi uzyskać akceptację kadry kierowniczej wyższego szczebla, w tym członków zarządu lub dyrektorów posiadających wiedzę z zakresu prawa podatkowego oraz podejmujących decyzje mające wpływ na ryzyko jego nieprzestrzegania przez kontrahentów będących korzystającymi

(art. **317 § 3** Ordynacji podatkowej). Projektowane rozwiązanie powinno podnosić świadomość promotorów o konsekwencjach decyzji i działań podejmowanych w zakresie schematów podatkowych oraz odpowiedzialności zarówno wobec organizacji, w której promotor prowadzi działalność zawodową, ale też odpowiedzialność karną za niedopełnienie obowiązków dotyczących raportowania schematów podatkowych. Przepis ten jest wzorowany na rozwiązaniu, które zostało wprowadzone w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu[386].

Obowiązek stosowania wewnętrznej procedury będzie również istniał w kolejnych trzech latach podatkowych po roku obrotowym, w którym obowiązek ten przestał obowiązywać z uwagi na nieprzekroczenie kwoty 8 mln zł.

Kara administracyjna (kara pieniężna).

Zakłada się, że promotorzy będący osobami prawnymi i jednostkami organizacyjnymi nieposiadającymi osobowości prawnej, zatrudniającymi promotorów lub faktycznie wypłacający im wynagrodzenie (o których mowa w art. 317 § 1), obowiązani do wprowadzenia i stosowania wewnętrznej procedury w zakresie przeciwdziałania niewywiązywania się z obowiązku przekazywania informacji o schematach podatkowych w przypadku niedopełnienia tych obowiązków, podlegają karze pieniężnej. Karę pieniężną nakłada Szef KAS, w drodze decyzji, w wysokości nie większej niż 2 mln zł (art. **318 § 1** Ordynacji podatkowej).

Jednocześnie przepisy ustawy przewidują podwyższenie maksymalnego limitu kary pieniężnej do 10 mln zł w stosunku do promotorów wskazanych w art. 317 § 1 w sytuacji, w której podmioty te nie zrealizują obowiązków, o których mowa w art. 317 (tj. posiadania i stosowania wewnętrznej procedury) oraz gdy promotor będący osobą fizyczną zatrudnioną lub faktycznie otrzymującą wynagrodzenie od tego podmiotu popełni stwierdzony prawomocnym wyrokiem sądu, czyn wymieniony w art. 80f Kodeksu karnego skarbowego.

Podstawowym celem kary administracyjnej jest zapewnienie poszanowania prawa oraz wywołanie negatywnych konsekwencji w związku z naruszeniem nakazu lub zakazu. Kara administracyjna to także jedna z form stosowanego przez administrację publiczną tzw. przymusu państwowego. Proponowana wysokość kary administracyjnej wymierzanej za niedopełnienie obowiązków informacyjnych związanych ze schematami podatkowymi powinna być wystarczająco dolegliwa, aby zapobiegać przypadkom niedopełnienia tych

[386] Ustawa z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz.U. z 2018 r., poz. 723).

obowiązków. Pozwoli to spełnić cele kary w zakresie społecznego oraz indywidualnego oddziaływania.

Projekt zakłada, że organem nakładającym karę pieniężną będzie Szef KAS. Kara będzie nakładana w drodze decyzji. Natomiast postępowanie w sprawie jej nałożenia będzie się toczyło na podstawie przepisów Kodeksu postępowania administracyjnego[387]. Warto wskazać, że przepisy Kpa przewidują chociażby przesłanki odstąpienia od nałożenia administracyjnej kary pieniężnej, co więcej wymierzając administracyjną karę pieniężną, bierze się pod uwagę wagę i okoliczności naruszenia prawa, w szczególności potrzebę ochrony życia lub zdrowia, ochrony mienia w znacznych rozmiarach lub ochrony ważnego interesu publicznego lub wyjątkowo ważnego interesu strony oraz czas trwania tego naruszenia. Bez wątpienia, odpowiednie stosowanie przepisów Kpa gwarantuje prawidłową ochronę adresatów nowych rozwiązań systemu MDR.

Informatyzacja przesyłania informacji o schematach podatkowych.

Zakłada się całkowitą informatyzację przesyłania wszystkich informacji, o których mowa w rozdziale 15 Ordynacji podatkowej przekazywanych do Szefa KAS. Przepis art. **319**, określa, iż informacje, o których mowa w art. 307 § 1 i 6, art. 308 § 1 i 2, art. 309 § , 3 i 5, art. 311 § 4 oraz art. 315 § 1 będą przesyłane za pomocą środków komunikacji elektronicznej w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej. Struktura logiczna postaci elektronicznej tych informacji będzie dostępna w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia sposób przesyłania informacji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, mając na uwadze usprawnienie wypełniania, przekazywania i przetwarzania tych informacji, oraz uwzględniając potrzebę zapewnienia bezpieczeństwa, wiarygodności i niezaprzeczalności danych w nich zawartych, ich ochrony przed nieuprawnionym dostępem.

Rozdział 16. Rachunki

[387] Ustawa z dnia 14 czerwca 1960 r. – Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2016 r. poz. 23, 868, 996, 1579 i 2138).

1. Obowiązek wystawiania rachunków dotyczy osób prowadzących działalność gospodarczą nie zobowiązanych do wystawiania faktur (art. **321 § 1**). Rachunek ma dokumentować faktycznie dokonaną sprzedaż i wykonanie usługi.

Przepisy wskazują podmioty, które nie są zobowiązane do wystawiania rachunków (art. **321 § 2**). Obowiązek wystawiania rachunków nie dotyczy rolników sprzedających, pochodzące z własnej produkcji lub hodowli, produkty roślinne i zwierzęce nieprzerobione sposobem przemysłowym. Wyjątek ten nie ma zastosowania, jeśli sprzedaż dokonywana jest przy zastosowaniu odrębnych, stałych (w tym także sezonowych lub okresowych) punktów sprzedaży położonych poza obrębem uprawy lub hodowli (praktycznie – poza obrębem gospodarstwa w znaczeniu ekonomicznym) z wyłączeniem sprzedaży dokonywanej w miejscach przeznaczonych do prowadzenia handlu, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych .

2. Rachunek wystawia się na żądanie kupującego lub usługobiorcy. Jeżeli żądanie zgłoszone zostało przed wydaniem towaru, w trakcie wydawania towaru lub przed zakończeniem wykonania usługi (a praktycznie – do końca dnia, w którym te zdarzenia nastąpiły), rachunek powinien zostać wystawiony w ciągu 15 dni od ich zaistnienia. Żądanie późniejsze (ale nie późniejsze niż 3 miesiące od dnia wydania towaru lub zakończenia wykonywania usługi - po upływie tego terminu wystawienie rachunku jest prawem, a nie obowiązkiem podatnika), powoduje obowiązek wystawienia rachunku w ciągu 15 dni od dnia zgłoszenia żądania (art. **321 § 3-4**). Projektowane przepisy wydłużyły termin do wystawienia rachunku z 7 do 15 dni.

3. Art. **322** reguluje termin przechowywania kopii rachunków przez ich wystawców oraz termin przechowywania rachunków przez podmioty obowiązane do ich żądania.

Dział III. Postępowanie podatkowe

Rozdział 1. Strona

1. W nowej ordynacji podatkowej należy przede wszystkich dokonać racjonalizacji istniejących przepisów, które posiadać będą ogólny walor w odniesieniu do większości podatków. Zasadne jest w tym zakresie rozgraniczenie części regulacji odnoszących się bezpośrednio do strony postępowania i przeniesienie ich do przepisów szczególnych w taki sposób, ażeby zachowując dotychczasową ochronę statusu procesowego strony, zapewnić przejrzystość kształtowanych regulacji.

2. W art. **323** proponuje się pozostawienie dotychczasowej zasady wskazującej, komu przysługuje status strony w postępowaniu podatkowym. Decydujące znaczenie w aspekcie przyznania podmiotowości strony odgrywa interes prawny podmiotu, który wnosi o dokonanie

określonej czynności przez organ podatkowy. Rozwiązanie to z drobnymi modyfikacjami znane jest z dotychczas obowiązującego art. 133 o.p.

Jednocześnie zasadne jest pozostawienie w **§ 2** regulacji odnoszącej się do możliwości uzyskania statusu strony również przez inny podmiot, jeżeli spoczywają na nim szczególne obowiązki przed powstaniem obowiązku podatkowego lub jeżeli podmiot ten zamierza skorzystać z określonych w przepisach podatkowych uprawnień (odpowiednik § 2 art. 133 o.p.).

3. W art. **324** proponuje się pozostawienie możliwości zapewnienia udziału organizacji społecznej w postępowaniu podatkowym w sytuacjach, gdy uzasadnione jest to celami statutowymi tej organizacji i przemawia za tym interes publiczny. W tym zakresie proponowane przepisy zostaną zachowane w brzmieniu wynikającym z dotychczasowego art. 133a o.p.

4. Pozostałe regulacje znane z dotychczas obowiązującego art. 133 o.p. § 2a - § 3 (strona w postępowaniu podatkowym) z uwagi na to, iż dotyczą rozwiązań w ramach poszczególnych podatków w sferze określenia podmiotów mogących uzyskać status strony postępowania, powinny znaleźć swoje miejsce w unormowaniach zawartych w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. Mianowicie rozwiązanie przewidziane w dotychczasowym art. 133 § 2a, zgodnie z którym stroną w postępowaniu podatkowym w sprawach dotyczących zwrotu podatku od towarów i usług może być wspólnik rozwiązanej spółki cywilnej, uprawniony na podstawie przepisów o podatku od towarów i usług do otrzymania zwrotu podatku na gruncie nowych przepisów, znajduje się w art. 233 w zw. z 189 § 2 pkt 2. Dotychczasowe rozwiązanie przewidziane w art. 133 § 2b znajduje się w przepisach dotyczących nadpłat, tj. art. 189 § 2 pkt 2. Jednocześnie dotychczasowy przepis art. 133 § 3 został przeniesiony do przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (art. 6a ust 3d).

Regulacje dotyczące kuratora oraz zdolności do czynności prawnych zostały przeniesione do odrębnego rozdziału 7 w dziale I „Reprezentacja i pełnomocnictwo".

Rozdział 2. Załatwianie spraw

1. Jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego jest zasada szybkości postępowania. Bezczynność organu podatkowego lub przewlekłe prowadzenie postępowania godzi w zaufanie obywatela do organów państwa. Terminowość postępowań podatkowych w ostatnich latach zasadniczo uległa poprawie, jednak nadal występują w tym zakresie sytuacje niepożądane[388]. W Informacji Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2014 r. o wynikach kontroli pod

[388] Zob. np. D. Strzelec, Naruszenia przepisów postępowania przez organy podatkowe, Warszawa 2009.

tytułem „Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe”[389], stwierdzono, że „Postępowania podatkowe były wszczynane w ustawowym terminie i – z nielicznymi wyjątkami – prowadzone bez zbędnej zwłoki, pomimo przekroczenia ustawowego terminu.” Stwierdzono też jednak, że „(...) w trzech z sześciu kontrolowanych izb skarbowych postępowania odwoławcze były prowadzone przewlekle, z naruszeniem zasady szybkości działania, co podważało zaufanie do organów podatkowych”.

Analizując zjawisko bezczynności i przewlekłości oraz metody jego zwalczania, warto też zwrócić uwagę na stereotypy panujące w tym zakresie w świadomości społecznej[390], gdzie przekonanie o bezczynności administracji jest bardzo mocno zakorzenione (94% osób o tym słyszało, a 42% doświadczyło bezczynności bezpośrednio). Blisko połowa badanych (49,6%) uważa, że zjawisko bezczynności występuje w Polsce często lub bardzo często. Sprawy podatkowe wskazywane są jako trzeci najpoważniejszy obszar bezczynności (po sprawach pozwoleń na budowę i pomocy społecznej). Wśród spraw często dotkniętych bezczynnością wskazywano sprawy, w których to urząd musiał wypłacić określone świadczenia bądź też zwolnić obywatela od zobowiązań. Bezczynność nie dotyczy sprawy wymiaru i poboru podatku. W odczuciu społecznym organy administracji działają sprawnie jedynie w przypadku, gdy same otrzymują korzyść w trakcie postępowania. Zdecydowana większość badanych stwierdziła, że bezczynność administracji ma z punktu widzenia klienta administracji bardzo duże lub duże znaczenie (odpowiednio: 63,3% i 32,4%). Bezczynność wydłużająca czas załatwienia sprawy w organach administracji z pewnością nie sprzyja ani zadowoleniu klienta, ani też wizerunkowi urzędu. Niepewność co do terminu rozpatrzenia danej sprawy, brak informacji i nieuzasadnione oczekiwanie może sprawić, że klient administracji publicznej czuje się bezsilny. Większość badanych stwierdziła, że obecne środki są jedynie umiarkowanie skuteczne. Panuje przekonanie, że o skuteczności zwalczania bezczynności lub przewlekłości decyduje reakcja organu nadrzędnego. Poprzez interwencje u organów zwierzchnich możliwe jest przyspieszenie terminów działania organów administracji.

W latach 2010-2014 naczelnicy urzędów skarbowych przeprowadzili średniorocznie ok. 410 tys. postępowań podatkowych, a średnia długość postępowania wyniosła 62 dni. W tym samym okresie dyrektorzy izb skarbowych przeprowadzili średniorocznie ok. 23 tys. postępowań podatkowych, a średnia długość postępowania to 110 dni. W latach 2010-2014 uznano za

[389] Wyniki kontroli NIK str. 15 https://www.nik.gov.pl/plik/id.6783.vp.8611.pdf [dostęp 24.11.2016].

[369] Tematykę bezczynności poddano wielopłaszczyznowej analizie, także z wykorzystaniem powołanych badań ankietowych, w trzyczęściowej pracy: Koncepcja zapobiegania bezczynności w postępowaniu administracyjnym, Przeciwdziałanie bezczynności administracji, Prawne konsekwencje bezczynności administracji, red. R. Suwaj i M. Perkowski, Białystok 2010.

zasadne 321 ponagleń na działanie urzędów skarbowych (stwierdzono rażące naruszenie prawa 3 razy w 2013 r., raz w 2014 r.), przy rozpoznaniu w tym okresie ogółem 2521 ponagleń[391]. Wskazać także należy, że skorzystanie z prawa złożenia ponaglenia w dużej mierze zależy od charakteru prowadzonego postępowania. Doświadczenie wskazuje, że podatnicy korzystają z ponaglenia wówczas, gdy zależy im na szybkim zakończeniu postępowania wszczętego na wniosek. Skrócenie czasu postępowania następuje w przypadku uznania ponaglenia za zasadne i wyznaczenia przez organ wyższego stopnia terminu załatwienia sprawy. Niezależnie od stopnia wykorzystywania instytucji ponaglenia w stosunku do wszystkich postępowań podatkowych koniecznym jest zapewnienie podatnikom prawa do zaskarżenia ewentualnej bezczynności organu lub przewlekle prowadzonego postępowania. Powyższe dane wskazują, że średni czas trwania postępowania naczelnika urzędu skarbowego jest zbliżony do maksymalnego terminu dopuszczonego w art. 139 § 1 o.p. Analogiczny termin postępowań dyrektorów izb skarbowych określony w art. 139 § 3 o.p. jest jednak przekroczony. Oznacza to, że część postępowań jest prowadzona wyraźnie dłużej, niż ustawa dopuszcza. Zasadne jest więc wzmocnienie pozycji strony postępowania przez wyposażenie jej w efektywne środki prawne działania w sytuacji bezczynnego lub przewlekłego zachowania organu podatkowego. Projektowane zmiany ściśle nawiązują do zmian wprowadzonych w art. 36-38 Kodeksu postępowania administracyjnego[392].

2. W przepisie **art. 325** wyeksponowano, poprzez umieszczenie w § 1, regulację nakazującą niezwłoczne załatwianie spraw, jako regulację podstawową w tym zakresie. Ponadto w stosunku do dotychczasowego art. 139 § 2 o.p. przepis odnosi się do „faktów znanych z urzędu" zamiast „dowodów znanych z urzędu", co jest zgodne z pojęciami stosowanymi w rozdziale „Dowody" oraz zasadami prowadzenia postępowania dowodowego. Projektowany § 1 pkt 1 lit. a) rozszerza nakaz niezwłocznego załatwienia sprawy, nawiązując także do faktów możliwych do ustalenia na podstawie baz danych i dokumentów organu podatkowego. Sama możliwość szybkiego ustalenia tych faktów poprzez bezpośredni dostęp organu do odpowiednich baz danych lub posiadanych dokumentów urzędowych powinna uzasadniać wymóg niezwłocznego załatwienia sprawy. W tym zakresie nie ma podstaw do prowadzenia postępowania dowodowego uzasadniającego dłuższy termin załatwienia sprawy.

[391] Ordynacja podatkowa - Ocena Skutków Regulacji ex post, załącznik nr 1 – szybkość postępowania. http://legislacja.rcl.gov.pl/docs//6/12278502/12319080/dokument192445.pdf [dostęp 27.03.2017].

[392] Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 935).

W projektowanym § 1 pkt 1 lit. b) określa się termin załatwienia sprawy w postępowaniu uproszczonym – 14 dni. Szybkość postępowania jest celem postępowania uproszczonego. Szybkie rozstrzygnięcie sprawy jest główną korzyścią, jaką strona powinna uzyskać, wnioskując albo wyrażając zgodę na postępowanie uproszczone. Z tego przepisu należy też wywodzić normę zobowiązującą organ do dotrzymania tego terminu, jeżeli organ wyszedł z propozycją postępowania uproszczonego, zaakceptowaną przez stronę albo zgodził się na wniosek strony na takie postępowanie. Jeżeli w momencie wszczęcia postępowania uproszczonego organ podatkowy widzi poważne ryzyko niedotrzymania tego terminu, to postępowanie nie powinno być prowadzone w modelu uproszczonym.

Przepis § 1 pkt 2 utrzymuje zasadę, że załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym powinno nastąpić nie później niż w ciągu 2 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy. W porównaniu do obecnego art. 139 § 3 o.p., zrezygnowano jedynie z normowania terminu na załatwienie sprawy w postępowaniu odwoławczym, w którym przeprowadzono rozprawę albo złożono wniosek o jej przeprowadzenie. Czynności wymagane przepisami prawa dla przeprowadzenia rozprawy zostały uwzględnione w ogólnej normie wynikającej z projektowanego § 3, więc nie ma potrzeby tworzenia akurat wobec tej instytucji procesowej przepisów szczególnych w zakresie terminu załatwienia sprawy. Ponadto przewidziano możliwość, że „odrębne przepisy" będą stanowić inne terminy załatwienia poszczególnych kategorii sprawy, a nie przepisy ordynacji podatkowej.

Projektowany **art. 325** § 2 pkt 1 dotyczący spraw, które wymagają przeprowadzenia postępowania dowodowego jest odpowiednikiem art. 139 § 1 o.p. i zachowuje termin miesiąca lub 2 miesięcy dla spraw szczególnie skomplikowanych.

W § 2 pkt 2 wprowadza się nowy wyjątek od zasadniczych terminów załatwiania spraw. Wyjątek ten jest adresowany do takich kategorii spraw, gdy z uwagi na specyfikę podatnika (nierezydent) lub podmiot należący do właściwości urzędów skarbowych wyspecjalizowanych do obsługi tzw. „dużych podatników" nie ma realnych przesłanek, aby oczekiwać załatwienia sprawy w terminie wynikającym z powyższych przepisów. Specyfika sprawy podatkowej jest bowiem taka, że wymaga to kontaktu (doręczeń) z podmiotem mającym siedzibę lub miejsce zamieszkania za granicą (dla podatników, dla których właściwość miejscową organów podatkowych określono rozporządzeniem wydanym na podstawie **art. 75** § 2, ze względu na posiadanie miejsce zamieszkania lub siedziby za granicą), i korzystania w postępowaniu z dokumentacji obcojęzycznej. W prawie podatkowym jest wyodrębniona kategoria podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, w szczególności wykonujących określony rodzaj działalności gospodarczej lub

osiągających określoną wysokość przychodu netto w rozumieniu przepisów o rachunkowości. Katalog tych podmiotów (określony rozporządzeniem wydanym na podstawie art. 11 ust. 6 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej) zawiera: podatkowe grupy kapitałowe, banki, zakłady ubezpieczeń, jednostki działające na podstawie przepisów ustawy o obrocie instrumentami finansowymi oraz przepisów o funduszach inwestycyjnych, jednostki działające na podstawie przepisów o organizacji i funkcjonowaniu funduszy emerytalnych, oddziały lub przedstawicielstwa przedsiębiorstw zagranicznych oraz osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, które:

- w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 5 mln euro ustalony na podstawie sprawozdania finansowego sporządzonego zgodnie z przepisami ustawy o rachunkowości albo
- jako rezydenci w rozumieniu przepisów ustawy – Prawo dewizowe, biorą udział bezpośrednio lub pośrednio w zarządzaniu przedsiębiorstwami położonymi za granicą lub w ich kontroli, albo posiadają udział w kapitale takich przedsiębiorstw, albo
- są zarządzane bezpośrednio lub pośrednio przez nierezydenta w rozumieniu Prawa dewizowego lub nierezydent dysponuje co najmniej 5% głosów na zgromadzeniu wspólników albo na walnym zgromadzeniu, albo
- jako rezydenci w rozumieniu przepisów Prawa dewizowego jednocześnie bezpośrednio lub pośrednio biorą udział w zarządzaniu podmiotem krajowym i podmiotem zagranicznym w rozumieniu innych ustaw lub w jego kontroli albo posiadają jednocześnie udział w kapitale takich podmiotów.

Praktyka wskazuje, że sprawy podatkowe tych podmiotów są znacznie bardziej skomplikowane, a postępowania dowodowe bardziej rozległe niż podatników obsługiwanych przez pozostałe urzędy skarbowe. Ustawa nie może zawierać norm iluzorycznych, stanowiących jedynie postulaty nie realne do spełnienia. Taką normą jest obecnie termin załatwienia spraw tych szczególnych kategorii podatników przyjęty tak jak dla wszystkich pozostałych podatników. Wskazać należy, że średni czas trwania postępowań podatkowych wszczętych z urzędu przez naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych w okresie od stycznia do września 2018 r. wynosił około 150 dni. Średni czas trwania postępowań liczony jest od wszczęcia postępowania podatkowego (doręczenia postanowienia w tej sprawie) do dnia wydania pierwszej decyzji organu podatkowego. Dla wskazanych kategorii spraw, proponuje się więc urealnienie terminów, aby załatwienie sprawy wymagającej przeprowadzenia postępowania dowodowego powinno nastąpić bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w ciągu 6 miesięcy, od dnia wszczęcia postępowania, a w postępowaniu odwoławczym nie

później niż w ciągu 6 miesięcy od dnia otrzymania odwołania przez organ odwoławczy. Proponowane rozwiązanie będzie stanowić rozsądny balans między zasadą prawdy obiektywnej nakazującą ustalenie stanu faktycznego w tych bardziej skomplikowanych sprawach, a zasadą szybkości postępowania.

Projektowany **art. 325** § 3 jest odpowiednikiem art. 139 § 4 o.p. Dostrzec jednak należy, że przy wykładni tego przepisu w katalogu „przyczyn niezależnych od organu" powinny być uwzględniane także takie przyczyny, które są niezależne od organu prowadzącego postępowanie, ale równocześnie są zależne od innych organów, np. w przypadku zwrócenia się do tych organów o udzielenie pomocy prawnej, gdy osoba mająca być przesłuchana mieszka w innym województwie lub konieczne jest dokonanie oględzin rzeczy znajdującej się w innej części kraju. Okres trwania rozprawy oraz okres trwania mediacji także wymagają bezpośredniego wyłączenia z terminu załatwienia sprawy, bo nie są to wprost czynności organu podatkowego, dla dokonania których przewidziane są terminy. Regulacja zawarta w **art. 325** § 3 dotyczy wszelkich terminów załatwienia spraw tj. zarówno terminów ustawowych załatwienia sprawy (§ 1 i 2), terminów wynikających z zawiadomienia organu (**art. 326** § 1) oraz wyznaczonych w wyniku rozpatrzenia ponaglenia (**art. 328** § 3 pkt 2).

3. Przepis **art. 326** bazuje na obecnym art. 140 o.p. Utrzymano regulacje nakładające na organ obowiązek zawiadamiania strony o każdym przypadku niezałatwienia sprawy w terminie.

Zmiany polegają na nałożeniu obowiązku sprecyzowania w zawiadomieniu o nowym terminie załatwienia sprawy przyczyny niedotrzymania terminu załatwienia sprawy poprzez wskazanie, czy jest to wynikiem opóźnienia spowodowanego z winy strony albo z winy organu, czy też opóźnienie powstało z przyczyn niezależnych od organu. Przede wszystkim okoliczność spowodowania przez stronę opóźnienia w załatwieniu sprawy jest istotna nie tylko w zakresie procesowym, ale także w zakresie materialnoprawnym poprzez powiązanie z biegiem odsetek za zwłokę lub oprocentowaniem nadpłaty (w niektórych przypadkach). Ważnym pogłębieniem procesowej zasady informowania, a przy tym działaniem zapobiegającym przewlekłości powinno być opatrywanie zawiadomienia o wyznaczeniu dodatkowego terminu załatwienia sprawy pouczeniem strony o prawie wniesienia ponaglenia. Zbędne jest obecne dookreślenie, że zawiadomienie dotyczy niezałatwienia sprawy „we właściwym" terminie. Jest to oczywiste, że termin wynikający z ustawy jest terminem właściwym. Wyłączona jest możliwość samodzielnego wyznaczania terminu załatwienia sprawy przez organ prowadzący postępowanie, gdy termin jest wyznaczany przez organ wyższego stopnia w wyniku rozpatrzenia ponaglenia, co wynika z zastrzeżenia umieszczonego w treści **art. 326** § 1.

Uznano też za zbędny obecny art. 140 § 2 o.p. skoro obowiązek zawiadomienia o niedotrzymaniu terminu załatwienia sprawy powstaje w każdym przypadku.

Nowym rozwiązaniem jest wyłączenie obowiązku zawiadomienia o niezałatwieniu sprawy w terminie, jeżeli tego jedyną przyczyną jest doręczanie stronie pism w sposób domniemany (dwukrotne bezskuteczne awizowanie) - § 3. W takim przypadku, z uwagi na 14-dniowy termin awiza, już tylko w przypadku doręczenia w tym trybie postanowienia o wszczęciu postępowania oraz zawiadomienia o prawie zapoznania się z zebranym materiałem dowodowym cały miesięczny termin na załatwienie sprawy zostaje w praktyce „pochłonięty" przez wielokrotne awizowania. Zawiadamianie o niezałatwieniu sprawy w takiej sytuacji zwykle następuje równocześnie z doręczeniem decyzji i prowadzi do nieuzasadnionych kosztów organu prowadzącego postępowanie. Z tych samych przyczyn wyłączono zawiadomienie w przypadku dwukrotnego zawiadamiania o możliwości pobrania pisma doręczanego środkami komunikacji elektronicznej.

4. Obecnie brak jest dostatecznej harmonizacji między regulacjami art. 140-141 o.p. oraz art. 36-37 k.p.a. w zakresie pojęcia „przewlekłość" i zasad jej zwalczania, co budzi praktyczne wątpliwości. Uzasadnione jest wprowadzenie do o.p. pojęcia „przewlekłości" postępowania wraz z prawem wniesienia ponaglenia. Przyjmując, że bezczynnością jest stan bezprawności, w którym uchybiono terminowi załatwienia sprawy (**art. 327** § 1 pkt 1), to przewlekłością będzie taki stan, w którym termin załatwienia sprawy jest formalnie zachowany, więc organ podatkowy formalnie „mieści się w terminie", ale pomimo to postępowanie jest prowadzone dłużej niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy (**art. 327** § 1 pkt 2). W praktyce przewlekłością najczęściej będzie stan, w którym organ bezzasadnie przedłuża termin załatwienia sprawy, uzasadniając to potrzebą podjęcia działań, które są na tle konkretnej sprawy nieefektywne lub pozorowane albo organ bezzasadnie zawiesza postępowanie. Przyczyną przewlekłości postępowania może być swoista „nadaktywność" organu, przejawiająca się przykładowo w: żądaniu przez organ przedłożenia przez stronę lub innych uczestników postępowania zbędnej do załatwienia sprawy dokumentacji; prowadzeniu dowodów na okoliczności już wyjaśnione; fakty notoryjne lub fakty znane organowi z urzędu; niepotrzebnym wystąpieniu o stanowisko innego organu. Do przewlekłości prowadzą także zachowania pasywne organu, przykładowo: bierne i nadmiernie długie wyczekiwanie na otrzymanie akt sprawy od innego organu lub sądu, czy wstrzymywanie się z ekspedycją wydanego aktu administracyjnego[393]. Strona postępowania podatkowego powinna dysponować

[393] Problem obszernie analizuje Z. Kmieciak, Przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle ustaleń europejskiego case law (w:) Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011,

jednoznacznie zdefiniowanymi środkami procesowymi do zwalczania przewlekłości działania organu[394]. Dla uproszczenia i przejrzystości tekstu prawnego zasadne jest zdefiniowanie (definicją „nawiasową") pojęcia bezczynności i przewlekłości, co przełoży się też na jednolite rozumienie tego pojęcia na gruncie o.p.

Pozostawiając regulację obecnego art. 141 § 1 o.p. co do właściwości organów właściwych do rozpatrywania ponagleń, w **art. 327** § 2 precyzuje się zasadę wnoszenia ponaglenia za pośrednictwem organu prowadzącego postępowanie. Organ prowadzący postępowanie jest zobowiązany w terminie 7 dni przekazać ponaglenie organowi podatkowemu wyższego stopnia i ustosunkować się do zarzutów ponaglenia. Organ przekazuje ponaglenie wraz ze sprawozdaniem z przebiegu postępowania zawierającym kalendarium wszystkich czynności oraz kopią metryki sprawy (oryginały muszą pozostać w organie prowadzącym postępowanie w celu dalszego jego prowadzenia) - **art. 327** § 3. Nie w każdym przypadku sprawy będą miały metrykę, ponieważ odrębne rozporządzenie określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje spraw, w których obowiązek prowadzenia metryki sprawy jest wyłączony ze względu na nieproporcjonalność nakładu środków koniecznych do prowadzenia metryki w stosunku do prostego i powtarzalnego charakteru tych spraw. Obowiązek przekazania kalendarium wraz kopią metryki nie dotyczy sytuacji, gdy nad organem prowadzącym postępowanie nie ma organu wyższego stopnia.

Ponaglenie powinno zawierać uzasadnienie; analogiczne rozwiązanie zawiera art. 37 § 2 k.p.a.

5. Obecnie obowiązujące wyznaczenie nowego/dodatkowego terminu załatwienia sprawy (art. 141 § 2 o.p.) z perspektywy strony jest kolejnym działaniem utrwalającym stan przewlekłości. Stan przewlekłości, stwierdzony przez organ podatkowy wyższego stopnia, wymaga zdecydowanie twardszej reakcji nadzorczej niż „wyznaczenie dodatkowego terminu" załatwienia sprawy. Proponowanym nowym środkiem procesowym jest zobowiązanie przewlekle działającego organu podatkowego lub organu pozostającego w bezczynności do załatwienia sprawy w wyznaczonym terminie, jeżeli postępowanie nadal jest niezakończone (**art. 328** § 3 pkt 2). Już po wyznaczeniu terminu zakończenia postępowania mogą jednak zaistnieć okoliczności wymagające odpowiednio dłuższego postępowania. Zasada szybkości

red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012 oraz A. Korzeniowska-Polak, Zażalenie na przewlekłość postępowania administracyjnego (w:) Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012.

[394] Szerszą analizę tego zagadnienia przedstawia W. Gurba**, Zwalczanie i zapobieganie bezczynności oraz przewlekłości postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo" 2015, nr 11 oraz w** Raporcie zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym, Warszawa, czerwiec 2016 r. s. 104-123 dostępny pod adresem http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspercki-kpa.php [dostęp 14.02.2017].

postępowania nie powinna mieć prymatu nad innymi zasadami ogólnymi, w tym zasadą prawdy obiektywnej i zasadą czynnego udziału strony. Przewidując takie sytuacje, należy pozostawić organowi podatkowemu wyższego stopnia możliwość modyfikacji wyznaczonego pierwotnie terminu zakończenia postępowania. Takie uprawnienie powinno być realizowane tylko wtedy, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, wymagające odpowiednio dłuższego postępowania, nieznane w momencie wyznaczania pierwotnego terminu (**art. 328** § 4). W ten sposób organ wyższego stopnia kontynuować będzie bezpośredni nadzór nad terminowością prowadzenia sprawy, uzasadniony faktem wcześniejszego stwierdzenia bezczynności lub przewlekłości. Organ rozpatrujący ponaglenie zostanie tym samym mocniej związany ze stwierdzeniem przewlekłości lub bezczynności i stanie się, poprzez sprawowany nadzór, współodpowiedzialnym za terminowość załatwienia sprawy. Każdy zamiar dalszego przedłużenia postępowania przez organ prowadzący postępowanie musi być notyfikowany organowi wyższego stopnia. Jednocześnie zachowana zostanie niezbędna elastyczność związana z ewentualną, wcześniej niemożliwą do przewidzenia komplikacją sprawy uzasadniającą dłuższy termin jej załatwienia.

Obecny art. 141 § 2 o.p. nie precyzuje, w jakiej formie należy rozpatrywać ponaglenie. Formę postanowienia załatwiającego ponaglenie należy jednoznacznie zaakcentować w treści przepisu (**art. 328** § 2). Postanowienie to nie podlega zaskarżeniu, a wprowadzenie zaskarżalności (zażaleniem) pogarszałoby sytuację strony. Sądy administracyjne orzekają w sprawach skarg na bezczynność lub przewlekłość na podstawie art. 3 § 2 pkt 8 P.p.s.a. Jedynym warunkiem wniesienia skargi do sądu jest uprzednie wniesienie ponaglenia do właściwego organu (art. 52 § 2 i art. 53 § 2b P.p.s.a.), a więc nie wymaga się wydania postanowienia rozpatrującego ponaglenie. Wprowadzenie instytucji zażalenia na postanowienie rozpatrujące ponaglenia zburzyłoby obecny model kontroli sądowoadministracyjnej i znacznie odsunęłoby w czasie możliwość zbadania skargi przez sąd. Strona musiałaby bowiem wyczerpać dwuinstancyjny tok postępowania w sprawie rozpatrzenia ponaglenia. Kontroli sądowej nie podlegałaby bezczynność lub przewlekłość, rozumiane jako zjawisko, ale akt administracyjny tj. ostateczne postanowienie w sprawie rozpatrzenia ponaglenia.

Szczególnej regulacji wymaga przypadek, gdy nad organem prowadzącym postępowanie nie ma organu wyższego stopnia. W tym przypadku regulacja zobowiązująca do załatwienia sprawy w wyznaczonym terminie staje się bezprzedmiotowa. Organ powinien załatwić sprawę niezwłocznie, a wyznaczanie terminu (samemu sobie) byłoby jedynie petryfikacją stanu bezczynności lub przewlekłości (**art. 328** § 5).

Dodatkowym wzmocnieniem proponowanych regulacji będzie zagwarantowanie dopuszczalności ponaglenia na przewlekłość *ex post* (**art. 328** § 3 pkt 1), tj. w celu ustalenia istnienia przewlekłości według stanu z daty wniesienia ponaglenia, co dla strony może okazać się potrzebne dla ewentualnych roszczeń odszkodowawczych. Ponaglenie na przewlekłość wniesione w toku postępowania nie może stawać się bezprzedmiotowe tylko dlatego, że postępowanie zostało zakończone.

W przypadku stwierdzenia, że do bezczynności lub przewlekłości doszło z rażącym naruszeniem prawa, organ rozpatrujący ponaglenie obligatoryjnie zarządza wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych bezczynności lub przewlekłości (**art. 328** § 3 pkt 1). W każdym przypadku stwierdzenia bezczynności lub przewlekłości organ rozpatrujący ponaglenie może fakultatywnie zarządzić podjęcie środków zapobiegających bezczynności lub przewlekłości w przyszłości, a w tym wyjaśnienie przyczyn i ustalenie osób winnych bezczynności lub przewlekłości (**art. 328** § 3 pkt 3).

6. Organami odwoławczymi od decyzji wydawanych przez organy pierwszej instancji: wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów oraz marszałków województw są samorządowe kolegia odwoławcze. Podkreślić należy, że nadzór nad działalnością kolegiów sprawuje Prezes Rady Ministrów[395]. Nie są to, pomimo nazwy, organy działające w strukturze samorządu terytorialnego. Działalność SKO w istotny sposób wpływa na konstytucyjnie chronioną sferę finansów jednostek samorządu terytorialnego. Zgodnie z art. 167 ust. 1 i 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej jednostkom samorządu terytorialnego zapewnia się udział w dochodach publicznych odpowiednio do przypadających im zadań. Dochodami jednostek samorządu terytorialnego są ich dochody własne pochodzące m.in. z podatków. Należy wyraźnie oddzielić posiadające osobowość prawną jednostki samorządu terytorialnego (działające w ich imieniu jednoosobowe organy wykonawcze) oraz piastujących funkcje organów podatkowych wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów i marszałków województw. Nie jest zasadne przyznawanie samorządowym organom podatkowym statusu strony postępowania prowadzonego przez samorządowe kolegium odwoławcze, a w dalszej kolejności również prawa do wnoszenia skargi do sądu administracyjnego na decyzję tegoż kolegium[396]. Pomimo to, jednostkom samorządu terytorialnego należy zapewnić pewne

[395] Zgodnie z art. 3a ust. 1 ustawy z dnia 12 października 1994 r. o samorządowych kolegiach odwoławczych (tekst jedn. Dz.U. z 2015 r. poz. 1659).

[396] Argumentacja szeroko przedstawiona w uchwale NSA z dnia 16 lutego 2016 r., I OPS 2/15. Podobnie m.in. J. P. Tarno, Ochrona interesu prawnego jednostki samorządu terytorialnego w postępowaniu administracyjnym i sądowym (w:) Instytucje współczesnego prawa administracyjnego. Księga jubileuszowa Profesora zw. dra hab. Józefa Filipka, Kraków 2001, s. 721; W. Chróścielewski, Jednostka samorządu terytorialnego jako strona

uprawnienia na etapie tych postępowań dotyczące m. in. terminowości działania SKO. W tym zakresie proponuje się, po pierwsze, nałożenie na SKO obowiązku doręczania jednostce samorządu terytorialnego, której organ podatkowy wydał decyzję lub postanowienie będące przedmiotem postępowania prowadzonego przez kolegium, zawiadomienia o niezałatwieniu sprawy w terminie (**art. 326** § 2). Po drugie, projektowany **art. 329** nadaje jednostkom samorządu terytorialnego prawo do wniesienia ponaglenia na bezczynność lub przewlekłość postępowania prowadzonego przez samorządowe kolegium odwoławcze. Regulacje te nie mają swoich odpowiedników w obowiązującej ordynacji podatkowej.

Załatwienie sprawy w terminie, zwłaszcza w postępowaniach odwoławczych, do czasu zakończenia których mamy do czynienia z decyzją nieostateczną, leży w interesie nie tylko strony postępowania, ale również beneficjenta dochodów, które wynikają z decyzji będących ich przedmiotem. Pozwala to na odpowiednie planowanie budżetowe, w którym wpływy z podatków własnych mają podstawowe znaczenie. W obowiązującym stanie prawnym jedynie strona postępowania podatkowego jest informowana o niezałatwieniu sprawy w terminie (art. 140 o.p.) i ma prawo do złożenia ponaglenia na niezałatwienie sprawy w terminie (art. 141 o.p.). Nie narusza to interesów Skarbu Państwa reprezentowanego przez państwowe organy podatkowe, które działają w ramach jednolitej struktury Krajowej Administracji Skarbowej obejmującej zarówno organy pierwszej, jak i drugiej instancji. Z odmienną sytuacją mamy natomiast do czynienia w przypadku jednostek samorządu terytorialnego, na rzecz których określone działania wykonują wyłącznie organy podatkowe pierwszej instancji i których interesów samorządowe kolegia odwoławcze nie reprezentują. Zapewnienie jednostkom samorządu terytorialnego informacji o każdym przypadku niezałatwienia sprawy w terminie, a przede wszystkim o nowym terminie załatwienia sprawy leży również w interesie strony. Zauważyć trzeba, że decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, co w konsekwencji może doprowadzić do jej przymusowego wykonania jeszcze przed wydaniem rozstrzygnięcia przez organ drugiej instancji. W związku z tym informowanie jednostki samorządu terytorialnego o przewidywanym terminie załatwienia sprawy pozwoli w sposób racjonalny podejmować decyzje dotyczące ewentualnego podjęcia tego rodzaju działań. Proponowane rozwiązania, w szczególności prawo wniesienia ponaglenia przez jednostkę samorządu terytorialnego, będzie pełniło również swoistą funkcję prewencyjną. Z opublikowanego w roku 2011 raportu Najwyższej Izby Kontroli dotyczącego działalności

postępowania administracyjnego, „Państwo i Prawo" 2003, nr 3; M. Bogusz, Zaskarżanie decyzji administracyjnej do Naczelnego Sądu Administracyjnego, Warszawa 1997, s. 57 i nast.

samorządowych kolegiów odwoławczych w latach 2008-2010[397] wynika, że kontrola terminowości postępowań w 25 SKO wykazała, że spośród 1 085 poddanych badaniom bezpośrednim spraw administracyjnych, w tym podatkowych, 266 (25%) orzeczeń wydano z przekroczeniem terminów określonych w art. 35 § 3 k.p.a. i art. 139 § 3 o.p. Natomiast w zakresie czasu załatwiania sprawy najdłuższy czas załatwiania spraw dotyczył sześciu z dziewięciu SKO objętych kontrolą, znajdujących się w miastach wojewódzkich. Wynosił on średnio dla tych sześciu kolegiów 4,3 miesiąca w 2008 r. (od 3,3 miesiąca w SKO w Łodzi do 6,2 miesiąca w SKO w Warszawie), 5,3 miesiąca w 2009 r. (od 3 miesięcy w SKO w Krakowie do 7,9 miesiąca w SKO w Warszawie) oraz 5,6 miesiąca w I półroczu 2010 r. (od 2,4 miesiąca w SKO w Krakowie do 7,8 miesiąca w Poznaniu).

Zauważyć należy, że przewlekłość prowadzonego postępowania nie zawsze narusza interes strony postępowania. Wbrew pozorom może być to czasem dla strony korzystne, gdy prowadzi do uszczuplenia dochodów jednostek samorządu terytorialnego. W konsekwencji upływ terminu przedawnienia[398] na etapie postępowania odwoławczego prowadzonego przez samorządowe kolegium odwoławcze skutkuje koniecznością uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i ograniczeniami albo niemożnością wymiaru podatku. Podkreślić należy, że w przypadku umorzenia postępowania z przyczyn natury proceduralnej inne zarzuty podniesione w odwołaniu nie są w ogóle rozstrzygane, co może prowadzić do sytuacji, w których powstaje obowiązek zwrotu nadpłaty w pełnym zakresie, chociażby uchylana decyzja w części była prawidłowa. Strona postępowania podatkowego nie ma w takim przypadku motywacji do wnoszenia ponaglenia na bezczynność lub przewlekłość w orzekaniu przez SKO. Skutki prawne opisanego zjawiska są szczególnie widoczne w tych przypadkach, gdy samorządowy organ podatkowy wydaje decyzję z zachowaniem terminów do załatwienia sprawy, a następnie następuje przedawnienie zobowiązania podatkowego na etapie przewlekle prowadzonego postępowania przez samorządowe kolegium odwoławcze. Aktualnie jednostka samorządu terytorialnego nie posiada żadnych instrumentów prawnych, aby chociażby sygnalizacyjnie zwrócić uwagę na konieczność załatwienia sprawy przed terminem przedawnienia zobowiązania. Rolę taką będzie pełnił projektowany **art. 329**. Zatem jednostka samorządu terytorialnego reprezentowana przez odpowiedni organ wykonawczy będzie

[397] Informacja NIK o wynikach kontroli działalności samorządowych kolegiów odwoławczych (KAP-4101-01/2010), Warszawa, marzec 2011. https://www.nik.gov.pl/kontrole/wyniki-kontroli-nik/pobierz,p_10_003-kolegia-odwolawcze,typ,kk.pdf+&cd=1&hl=pl&ct=clnk&gl=pl.

[398] Stosownie do poglądu prawnego zawartego w uchwale NSA z dnia 29 września 2014 r., II FPS 4/13, CBOSA, „W świetle art.70 § 1 i art. 208 § 1 oraz art. 233 § 1 pkt 2 lit. a) o.p. w brzmieniu obowiązującym od 1 września 2005 r. po upływie terminu przedawnienia nie jest dopuszczalne prowadzenie postępowania podatkowego i orzekanie o wysokości zobowiązania podatkowego, które wygasło przez zapłatę (art. 59 § 1 pkt 1 o.p.)".

uprawniona do złożenia do samorządowego kolegium odwoławczego ponaglenia zarówno na niezałatwienie sprawy w terminie, jak i przewlekłość prowadzonego postępowania. W konsekwencji SKO będzie zobowiązane nie tylko do stwierdzenia, czy dopuściło się bezczynności lub przewlekłości, ale również, czy miało to miejsce z rażącym naruszeniem prawa. W przypadku powstania szkody związanej z działaniem lub zaniechaniem członka organu kolegialnego, możliwe będzie dochodzenie przez jednostkę samorządu terytorialnego odpowiedzialności na zasadach określonych w art. 417 i następnych Kodeksu cywilnego od Skarbu Państwa[399], a w dalszej kolejności pociągnięcie członka takiego organu kolegialnego do odpowiedzialności majątkowej[400].

7. Obecny przepis art. 142 o.p. poddaje reżimowi odpowiedzialności pracowniczej (urzędniczej) jedynie doprowadzenie do bezczynności. Przepis **art. 330** uzupełnia więc obecnie obowiązujący przepis o przesłankę odpowiedzialności dotyczącą przewlekłości.

Obecny art. 143 o.p został umieszczony w rozdziale „Organy podatkowe" z uwagi na zdecydowanie ściślejszy związek tego przepisu z kompetencjami organów niż z załatwianiem spraw.

Rozdział 3. Doręczenia

1. Przepisy dotyczące doręczeń były przedmiotem gruntownej modyfikacji[401] od dnia 1 stycznia 2016 r., co usunęło najpoważniejsze problemy interpretacyjne oraz znacząco unowocześniło doręczenia pism, dostosowując je do współczesnych potrzeb i specyfiki funkcjonowania klientów administracji oraz organów podatkowych. Mimo stosunkowo niedługiego czasu obowiązywania zasadne wydaje się stwierdzenie, że wprowadzone zmiany zrealizowały zamierzone cele. Tym samym, co do zasady, przepisy o doręczeniach pism organów podatkowych nie wymagają obecnie istotnych korekt legislacyjnych.

Najważniejszą zmianą w tym zakresie jest powiązanie, dla celów doręczania pism, adresu zamieszkania osoby fizycznej oraz adresu siedziby osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej z adresem zgłoszonym w Centralnym Rejestrze Podatników – Krajowym Rejestrze Podatkowym.

---

[399] W orzecznictwie wskazuje się, że w sprawie naprawienia szkody wyrządzonej decyzją wydaną przez samorządowe kolegium odwoławcze, wymienione kolegium jest jednostką organizacyjną Skarbu Państwa, wyrok SN z dnia 5 grudnia 2013 r., V CSK 67/13.

[400] Na podstawie ustawy z dnia 20 stycznia 2011 r. o odpowiedzialności majątkowej funkcjonariuszy publicznych za rażące naruszenie prawa (tekst jedn. Dz.U. z 2016 r. poz. 178).

[401] Ustawa o zmianie z dnia 10 września 2015 r. ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649).

2. Przepis **art. 331** jest odpowiednikiem obecnego art. 144 o.p., który określa sposoby doręczania pism organu podatkowego. Zachowano obecnie obowiązujące rozwiązania. Zmodyfikowano treść przepisu § 1, oddzielając doręczenia tradycyjne, za pokwitowaniem, od doręczeń środkami komunikacji elektronicznej, akcentując preferencję dla doręczeń środkami komunikacji elektronicznej poprzez kolejność regulacji w **§ 1**.

Rezygnacja ze wskazywania funkcjonariuszy organu podatkowego jako osób za pośrednictwem których doręcza się pisma, wynika z wprowadzenia słowniczkowego pojęcia „pracownika organu podatkowego", które obejmuje także funkcjonariuszy.

Przepisy o tajemnicy skarbowej nakładają obowiązek jej przestrzegania na osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym organ podatkowy. Te osoby nie są pracownikami organu podatkowego, jednak nie ma przeszkód, aby w ramach stażu lub praktyki mogły dokonywać też czynności doręczenia pism **(§ 1 pkt 2 lit. c**). Analogiczna zmiana dotyczy osób fizycznych świadczących na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia - **§ 1 pkt 2 lit. d**. Nie dotyczy to jednak osób prowadzących działalność w zakresie doręczeń, bo w tym zakresie organ powinien korzystać z usług operatora pocztowego w rozumieniu prawa pocztowego.

W **§ 1 pkt 2 lit. e)** zamiast obecnego doręczania za pośrednictwem sołtysa dopuszcza się doręczanie pism samorządowych organów podatkowych za pośrednictwem każdego inkasenta ustanowionego uchwałą jednostki samorządu terytorialnego, a nie tylko sołtysa. Uprości to i przyspieszy doręczenia pism samorządowych organów podatkowych.

W dodawanym **§ 2** uregulowano możliwości doręczenia pisma innych organów podatkowych (w ramach pomocy). Taką możliwość przewiduje obecny art. 144 § 1 pkt 1 o.p., ale tylko w zakresie upoważnionych pracowników innego organu podatkowego. Celem projektowanego przepisu jest natomiast umożliwienie realizowania pomocy w doręczaniu pism innych organów podatkowych także przez upoważnione osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką albo świadczące na rzecz organu podatkowego czynności na podstawie umowy zlecenia.

W **§ 4 pkt 2** w zakresie doręczania pism pełnomocnikowi będącemu adwokatem, radcą prawnym lub doradcą podatkowym, obecny wyjątek od doręczania za pomocą środków komunikacji elektronicznej dotyczący tylko siedziby organu podatkowego. Ten wyjątek rozszerzono także na miejsce prowadzenia kontroli. Nie ma bowiem potrzeby komunikowania się elektronicznie, gdy jest kontakt bezpośredni pracownika organu i pełnomocnika w miejscu prowadzenia kontroli. Kiedy powinność organu doręczenia pism środkami komunikacji elektronicznej nie może zostać zrealizowana, w takim przypadku doręczenie nastąpi zgodnie z

wszystkimi regułami wskazanymi w **§ 1 pkt 2 (§ 6)**. Za sprawą **§ 7** rozwiązanie przewidziane w § 4 ma zastosowanie do: użytkownika portalu podatkowego w zakresie spraw załatwianych przez portal podatkowy, użytkownik profilu zaufanego (konto ePUAP), do przedsiębiorców w rozumieniu ustawy – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorców oraz do podatników czynnych VAT. Te grupy podmiotów są obecnie przygotowane do komunikacji elektronicznej z organami podatkowymi, także poprzez wymogi nałożone przepisami prawa materialnego (podatnicy VAT).

Obecny art. 144 § 5 o.p. nakazuje doręczać pisma organom administracji publicznej za pomocą środków komunikacji publicznej albo w siedzibie organu podatkowego. Projektowany **§ 5** ma na celu harmonizację ordynacji podatkowej z przepisem art. 39^2 Kodeksem postępowania administracyjnego i zmierza do wyrażenia wprost zasady, zgodnie z którą, w przypadku gdy stroną lub innym uczestnikiem postępowania jest podmiot publiczny, zobowiązany do udostępnienia i obsługi elektronicznej skrzynki podawczej na podstawie art. 16 ust. 1a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, doręczanie pism temu podmiotowi będzie następowało na elektroniczną skrzynkę podawczą tego podmiotu. W konsekwencji tej zmiany do podmiotu publicznego nie będzie stosowany przepis **art. 333** dotyczący wymogu uzyskania uprzedniej zgody na doręczanie pism w opisanym trybie.

3. Przepis **art. 332** jest nową regulacją ustanawiającą szczególne zasady doręczania pisma, w przypadku gdy organem podatkowym wobec swoich pracowników, funkcjonariuszy lub żołnierzy będą organy, wskazane w **art. 70** korzystające z uprawnień organu podatkowego.

4. Przepis **art. 333** jest zmodyfikowanym odpowiednikiem obecnego art. 144a o.p. i określa warunki doręczania pisma środkami komunikacji elektronicznej. Ze zdania pierwszego **§ 1** wynika, że co do zasady doręczanie pism następuje za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeżeli strona spełni jeden warunków wymienionych w punktach 1 – 3. Od zasady tej przewidziane są wyjątki określone w **art. 331 § 4, 5 i 7**, które to przepisy regulują przypadki, gdy doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest zasadą. W **§ 1 pkt 3** zastępując wyraz „doręczenie" wyrazem „doręczanie" podkreślono charakter zgody strony odnoszącej się do sposobu doręczania wszelkich pism, a nie tylko jednego. W **§ 2** zrezygnowano ze zbędnego, w tym miejscu, wymieniania środków komunikacji elektronicznej. W **§ 3** uregulowano sytuację kolizji rezygnacji przez stronę z doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej z trwającym procesem doręczenia pisma w takiej właśnie formie. Rezygnacja nie wpływa na skuteczność doręczenia pism wysłanych przed wpływem rezygnacji do organu.

5. Obecny przepis art. 144b o.p. został umiejscowiony w ramach nowej systematyki projektowanej ustawy w rozdziale „Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej".

6. Przepis **art. 334** jest odpowiednikiem obecnego art. 145 o.p. Przepis ustanawia ogólne reguły doręczenia pism stronie, a gdy strona działa przez przedstawiciela lub pełnomocnika – tym osobom. W § 1 przewiduje się, że inne ustawy mogą wskazywać na konieczność doręczenia decyzji innej osobie niż strona lub jej przedstawiciel lub pełnomocnik. Takim szczególnym przepisem jest art. 67 ust. 2a ustawy o Krajowej Administracji, który nakazuje doręczyć decyzję o zarządzeniu konwoju kierującemu pojazdem.

W celu usunięcia wątpliwości interpretacyjnych w **§ 4** sprecyzowano, że w razie niewskazania przez stronę spośród wielu pełnomocników jednego pełnomocnika do doręczeń organ podatkowy doręcza pisma jednemu i to wybranemu przez siebie pełnomocnikowi.

W dodanym **§ 5** uregulowano doręczanie pisma, w sytuacji gdy małżonkowie zamieszkujący pod różnymi adresami są jedną stroną postępowania. W takim przypadku, małżonkowie wskazują jednego z nich, do celów doręczeń. W razie braku takiego wskazania doręczenia są dokonywane wobec obojga małżonków. Zapewni to możliwość czynnego udziału w postępowaniu obu stronom zważywszy, że mając różne miejsca zamieszkania małżonkowie często mogą pozostawać w konflikcie.

7. Przepis **art. 335** jest odpowiednikiem obecnego art. 146 o.p. Normuje obowiązki spoczywające na stronie, jej przedstawicielu lub pełnomocniku w przypadku zmiany adresu w toku postępowania oraz skutki niedopełnienia tych obowiązków. Przepis uzupełniono o obowiązek informowania o likwidacji adresu elektronicznego.

Proponowany przepis **§ 2** rozszerza w stosunku do obecnego art. 146 § 2 o.p. możliwość przyjęcia domniemania doręczenia w razie niewykonania przez stronę obowiązku aktualizacji adresu. Takim domniemaniem zostanie też objęta sytuacja, gdy doręczenie następuje przez inne osoby uprawnione do dokonywania doręczeń, a nie tylko doręczanie za pośrednictwem operatora pocztowego. Pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy lub funkcjonariusz pełniący w nim służbę albo inkasent także może przy podjęciu próby doręczenia ujawnić nieaktualność adresu. Zbędnym jest w takim przypadku ponowne wysyłanie pisma na adres nieaktualny, za pośrednictwem operatora pocztowego, tylko po to, aby osiągnąć skutek domniemanego doręczenia. Fakt nieaktualności adresu może być stwierdzony przez każdą osobę uprawnioną do doręczenia, więc skutek tego stwierdzenia (domniemanie doręczenia) powinien być taki sam, bez względu na osobę i status zawodowy doręczyciela. Brak zawiadomienia o zmianie adresu elektronicznego traktuje się analogicznie, jak brak zawiadomienia o zmianie adresu zamieszkania lub siedziby.

Skutkiem niedopełnienia obowiązku aktualizacji adresu jest nie tylko pozostawienie pisma w aktach sprawy, tak jak obecnie, ale także umożliwienie adresatowi dostępu do treści pisma w postaci elektronicznej.

8. Obecny przepis art. 146a o.p. został umiejscowiony w ramach nowej systematyki w dziale I „Przepisy ogólne", w rozdziale „Reprezentacja i pełnomocnictwo".

9. Obecne przepisy regulują doręczanie pism stronie, pełnomocnikom, przedstawicielom, lecz brakuje regulacji dotyczących doręczania pism organu podatkowego adresowanych do biegłych, świadków, tłumaczy, mediatorów i innych osób biorących udział w postępowaniu (np. organizacji społecznej). Dodano nowy przepis **art. 336** uzupełniający tę lukę.

10. Przepis **art. 337** jest odpowiednikiem obecnego art. 147a o.p. Ordynacja podatkowa powinna zawierać komplet regulacji w zakresie doręczania pism organu podatkowego, nawet jeżeli polega to na recypowaniu sposobu doręczenia z prawa celnego, właściwego z uwagi na specyfikę postępowania sprzężonego w zakresie podatków i ceł. Jedyną zmianą jest doprecyzowanie polegające na dodaniu wyrazów „z tytułu importu" po wyrazach „podatku od towarów i usług".

11. Przepis **art. 338** jest odpowiednikiem obecnego art. 148 o.p. i zachowuje obecnie obowiązujący model doręczania pism osobom fizycznym. Sprecyzowano w § 1 hierarchię adresów, jeżeli jednocześnie znany jest adres zamieszkania oraz inny adres do doręczeń w kraju, przyznając pierwszeństwo adresowi do doręczeń.

12. Przepis **art. 339** jest odpowiednikiem obecnego art. 149 o.p. W przypadku nieobecności adresata zachowano jedynie możliwość doręczenia pisma pełnoletniemu domownikowi. Proponowany przepis znosi natomiast opcję doręczania pism organu podatkowego za pośrednictwem sąsiada, zarządcy domu lub dozorcy. W dobie doręczeń środkami komunikacji elektronicznej doręczanie pism za pośrednictwem sąsiada, zarządcy domu lub dozorcy wydaje się anachronizmem. Praktyka wskazuje na dużą konfliktogenność takiego sposobu doręczenia wynikającą z problemów w identyfikacji zarządcy domu lub dozorcy, uchylania się adresata od przyjęcia pisma od zarządcy domu lub dozorcy, zapomnienia przez zarządcę domu lub dozorcę oddania pisma adresatowi przy zagubieniu zawiadomienia zostawianego w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach mieszkania (wejściu na posesję) adresata[402]. Sytuacja doręczania sąsiadowi występuje sporadycznie, z uwagi na niechęć sąsiada do takiego pośrednictwa.

[402] Przykładowe konflikty występujące w zakresie stosowania art. 149 o.p. ilustrują wyroki: WSA w Łodzi z dnia 23 listopada 2016 r., I SA/Łd 717/16; NSA z dnia 18 marca 2015 r., II FSK 391/13; NSA z dnia 27 lutego 2015 r., I FSK 216/13, CBOSA.

Częstym skutkiem opisanych problemów są wnioski strony o przywrócenie uchybionego terminu.

13. Przepis **art. 340** jest odpowiednikiem obecnego art. 150 o.p., zachowując co do zasady obecne reguły doręczenia pisma w związku z jego awizowaniem.

Proponuje się zmianę w **§ 1 pkt 2** dotyczącą składania pisma na okres 14 dni w urzędzie gminy także przez inkasenta. Obecnie ta regulacja jest zastrzeżona tylko dla doręczających pismo pracowników organu podatkowego lub innych osób upoważnionych do doręczenia. Istnieje luka w zakresie doręczającego pismo sołtysa (zgodnie z proponowanym § 1 – również przez inkasenta). Nie jest jasne, jak ma zadysponować pismem sołtys (inkasent) w przypadku niemożności doręczenia pisma; przepis nie wskazuje, czy i gdzie ma pozostawić doręczane pismo w oczekiwaniu na odbiór przez adresata.

W **§ 1 pkt 2** sprecyzowano także, w którym urzędzie gminy ma zostać złożone pismo. Tym urzędem ma być urząd gminy właściwej według miejsca zamieszkania adresata albo wskazanego adresu do doręczeń.

Z uwagi na regulacje ustawy o samorządzie terytorialnym, z których wynika, że urząd miasta jest też urzędem gminy zrezygnowano ze wskazywania (nawiasie) urzędu miasta. Wystarczające jest wskazanie urzędu gminy.

14. Przepis **art. 341** jest odpowiednikiem obecnego art. 150a o.p. Przepis uprawniający stronę do wskazania adresu skrytki pocztowej jako miejsca doręczenia należy zachować.

15. Przepis **art. 342** jest odpowiednikiem obecnego art. 151 o.p. Reguły doręczania pism osobom prawnym oraz jednostkom niemającym osobowości prawnej należy zachować, jednak z omówioną w zakresie **art. 338** rezygnacją z doręczania pisma w miejscu prowadzenia działalności. Sprecyzowano także wyrażenie „lokal siedziby", odnosząc to bezpośrednio do adresu siedziby. Zbędne jest odsyłanie do odpowiednika art. 146 o.p., bo ten przepis dotyczy każdej strony postępowania, a więc także strony będącej osobą prawną lub jednostką niemającą osobowości prawnej.

W konsekwencji skreślenia w **art. 340** możliwości doręczania pism organu podatkowego za pośrednictwem sąsiada, zarządcy domu lub dozorcy zrezygnowano z obecnej regulacji art. 151 § 2 o.p.

16. Przepis **art. 343** jest nową regulacją. Obecne przepisy nie regulują źródła i trybu pozyskiwania przez organy podatkowe danych o adresie miejsca zamieszkania osoby fizycznej lub adresie siedziby osoby prawnej albo jednostki niemającej osobowości prawnej. W tym zakresie organy podatkowe czerpią wiedzę przede wszystkim ze zgłoszeń ewidencyjnych NIP, bazy PESEL, CEiDG, danych meldunkowych, danych podawanych w deklaracjach

podatkowych i wnioskach, a wobec osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej takimi bazami jest Krajowy Rejestr Sądowy oraz inne rejestry. Ponadto wobec osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej doręczenie może być dokonywane na adres miejsca prowadzenia działalności, a także osobie fizycznej ją reprezentującej na zasadach określonych w obecnym art. 151a o.p.

Taki stan rzeczy nie może być dalej akceptowany. Ustalanie przez organy podatkowe prawdy materialnej w zakresie adresu strony odmiennie od treści CRP KEP (Centralny Rejestr Podatników Krajowa Ewidencja Podatników) jest często przyczyną sporów, a co za tym idzie - kwestionowania skuteczności doręczenia pisma oraz składania wniosków o przywrócenie terminu.

W zgłoszeniach ewidencyjnych NIP są obecnie pozyskiwane dane zawierające pełny adres miejsca zamieszkania oraz pełny adres siedziby. Te dane będą pozyskiwane nadal na podstawie zgłoszeń identyfikacyjnych. Proponuje się więc wykorzystać te dane (wskazane z zgłoszeniu ewidencyjnym i przechowywane w Centralnym Rejestrze Podatników Krajowej Ewidencji Podatników) jako podstawę do ustalenia adresu miejsca zamieszkania oraz adresu siedziby dla celów doręczania pism. Wobec strony postępowania będącej osobą fizyczną zachowana zostaje możliwość wskazania adresu do doręczeń. Wobec osób prawnych i jednostek niemających osobowości prawnej bezprzedmiotowym staje się doręczanie pisma w miejscu prowadzenia działalności, skoro jest znany i pewny adres siedziby. Z tych samych powodów należy zrezygnować z obecnego art. 151a o.p. Podkreślić należy, że adres w zgłoszeniu ewidencyjnym podaje sam podatnik, więc to podatnik powinien ponosić konsekwencje zaniedbania w zakresie prawidłowości wskazania tego adresu lub aktualizacji tych danych. Dla adresata skutkiem niezgodności zgłoszonych danych ewidencyjnych ze stanem faktycznym będzie doręczenie zastępcze (**§ 2**).

Podkreślić należy, że celem przepisu nie jest zdefiniowanie adresu miejsca zamieszkania lub adresu siedziby wyłącznie jako adresu figurującego w CRP KEP. Po pierwsze, nie wszyscy podatnicy podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu. Po drugie, niektórzy podatnicy, mimo że podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu, to obowiązków w tym zakresie nie wykonują, a skutkiem tego w CRP KEP ich adres nie figuruje. Informacji o adresie nie można wówczas czerpać z CRP KEP, a więc proponowany **§ 3** wyłącza stosowanie proponowanego przepisu § 1. W tym przypadku adres miejsca zamieszkania lub adres siedziby organ podatkowy winien ustalić na podstawie innych źródeł, tak jak czyni to obecnie.

Wprowadzenie wskazanego rozwiązania wymaga odpowiedniego *vacatio legis* na ewentualną aktualizację danych rejestrowych w zakresie adresu miejsca zamieszkania lub adresu siedziby i przygotowanie organów podatkowych oraz podatników do proponowanej zmiany.

17. W **art. 344**, wzorem obecnego przepisu art. 152 o.p., reguluje się obowiązki odbierającego pismo oraz skutki braku możności potwierdzenia doręczenia pisma lub uchylania się od tego. Dodano nowy przepis (**§ 2**). Poczta Polska S.A. realizuje usługę elektronicznego potwierdzenia odbioru na podstawie § 31 ust. 2 rozporządzenia Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 kwietnia 2013 r. w sprawie warunków wykonywania usług powszechnych przez operatora wyznaczonego (Dz. U. poz. 545). Obecnie przekazywanie nadawcy na jego wniosek informacji o doręczeniu przesyłki przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej odbywa się w odniesieniu do przesyłek nadawanych w tzw. trybie zwykłym, tj. na podstawie ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe. Dodatkowo elektroniczne potwierdzenie odbioru jest stosowane dla przesyłek doręczanych w trybach szczególnych, tj. przesyłek doręczanych na podstawie ustawy z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 1360, z późn. zm.) oraz ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2018 r. poz. 1987, z późn. zm.). Obecnie o.p. nie przewiduje możliwości uzyskania przez nadawcę dokumentu potwierdzającego odbiór przesyłki rejestrowanej w formie elektronicznej. Należy więc umożliwić nadawcom (organom podatkowym) korzystanie z elektronicznego pokwitowania odbioru pism.

18. Projektowany **art. 345** zachowuje obecne rozwiązania zawarte w art. 152a o.p. normujące obowiązki organu w zakresie doręczania pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, przesyłania zawiadomień o takim piśmie oraz warunki techniczne i organizacyjnego doręczeń pism środkami komunikacji elektronicznej.

19. W **art. 346** normuje się skutki odmowy przyjęcia doręczanego pisma identycznie jak w obecnym art. 153 o.p.

20. Przepis **art. 347**, tak jak obecny art. 154 o.p., stanowi, że pisma skierowane do osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych niemających osobowości prawnej, które nie mają organów, doręcza się kuratorowi wyznaczonemu przez sąd. Przepis uzupełniono o doręczanie pism tymczasowemu pełnomocnikowi szczególnemu, który działa do czasu ustanowienia kuratora. Pisma kierowane do osób korzystających ze szczególnych uprawnień wynikających z immunitetu dyplomatycznego lub konsularnego doręcza się w sposób przewidziany w przepisach odrębnych w umowach i przyjętych zwyczajach międzynarodowych.

21. Przepisy **art. 348** i **art. 349** zachowują w całości obecny system doręczania pism we współpracy z władzami państw członkowskich Unii Europejskiej, normowany obecnie w art.

154a i art. 154b o.p. W **art. 348** sprecyzowano poprzez odwołanie się do **art. 331** § 1 pkt 2, że wniosek o pomoc obcej władzy w doręczeniu pisma nie obejmuje sytuacji, gdy doręczenie jest możliwe środkami komunikacji elektronicznej.

22. Tak jak obecny art. 154c o.p., także projektowany **art. 350** stanowi, że pisma obcych władz są doręczane z zachowaniem zasady wzajemności.

Rozdział 4. Wezwania

1. Przepisy dotyczące wezwań nie budzą problemów praktycznych wymagających interwencji legislacyjnej. Poza zmianami redakcyjnymi proponuje się zmiany zmierzające do promowania kontaktu telefonicznego oraz środków komunikacji elektronicznej.

2. Przepis **art. 351** jest odpowiednikiem obecnego art. 155 o.p. Ogólnie wskazano, że adresatem wezwania może być nie tylko osoba fizyczna, ale także inny podmiot. Pozostawiono bez zmian zakres uprawnienia organu do dokonania wezwania oraz regułę, wedle której, jeżeli osoba wezwana nie może stawić się z powodu choroby, kalectwa lub innej ważnej przyczyny, organ podatkowy może przyjąć wyjaśnienie lub zeznanie albo dokonać czynności w miejscu pobytu tej osoby. Zastrzeżono, że realizacja wezwania przez pełnomocnika może mieć miejsce wtedy, gdy przepis szczególny nie wymaga osobistego udziału strony.

3. Przepis **art. 352** jest odpowiednikiem obecnego art. 156 o.p. Wezwany przez organ podatkowy jest obowiązany do osobistego stawienia się tylko na obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Osoba wezwana i obowiązana do osobistego stawienia się może jednak zastrzec, że chce stawić się przed organem właściwym do rozpatrzenia sprawy, o czym jest pouczana przez organ podatkowy.

Zmiana redakcyjna polega na połączeniu w **§ 4** obecnego art. 156 o.p § 4 i 5. Ten przepis określa wyjątki, gdy wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Wyjątki, tak jak obecnie, dotyczą postępowania prowadzonego wobec stron z różnych województw na podstawie wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub postępowania związanego ze stosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

4. Przepis **art. 353** jest odpowiednikiem obecnego art. 157 o.p. oraz art. 157a o.p. Połączono przepisy dotyczące udzielania organowi prowadzącemu postępowanie pomocy prawnej przez inne organy podatkowe. Pierwsza sytuacja uzasadniająca taką pomoc istnieje, gdy miejsce zamieszkania lub pobytu osoby obowiązanej do osobistego stawiennictwa nie pokrywa się z obszarem województwa, w którym mieści się zakres właściwości miejscowej organu podatkowego prowadzącego postępowanie, a osoba wzywana nie wyraziła woli stawiennictwa

poza obszarem województwa. W drugim przypadku organ prowadzący postępowanie może zwrócić się do innego organu podatkowego o dokonanie określonej czynności związanej z prowadzonym postępowaniem, jeżeli przyczyni się to do skrócenia czasu trwania lub obniżenia kosztów postępowania. Z uwagi na wspólność materii połączono dotychczas odrębne regulacje w jednym artykule. Dokonano zmiany redakcyjnej polegającej na zastąpieniu wyrazów „organ, przed którym toczy się postępowanie" wyrazami „organ prowadzący postępowanie". Poprawiono też systematykę przepisu.

W związku z wprowadzonym nowym sposobem prowadzenia przesłuchań „na odległość" zastrzeżono, że korzystanie w tym zakresie z pomocy prawnej na zasadach określonych w **art. 353** jest dopuszczalne, tylko gdy nie ma możliwości przeprowadzenia przesłuchania „na odległość" (**§ 3**). Jeżeli możliwe jest przeprowadzenia tej czynności w sposób określony w **art. 396** (na odległość), pomoc innego organu ograniczy się do kwestii technicznych związanych z przeprowadzeniem przesłuchania np. zapewnienie stronie, świadkowi lub biegłemu dostępu do urządzeń przesyłających obraz i dźwięk.

5. Przepis **art. 354** jest odpowiednikiem obecnego art. 158 o.p. Prawo strony do ograniczenia osobistego stawienia się tylko w obszarze województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa oraz prawo organu do korzystania z pomocy prawnej jest wyłączone, gdy charakter sprawy lub czynności wymaga osobistego stawienia się przed organem podatkowym prowadzącym postępowanie.

6. Przepis **art. 355** jest odpowiednikiem obecnego art. 159 o.p. Zasadniczo pozostają w mocy obecne wymogi co do elementów koniecznych wezwania i jego podpisu. Nadal powinien obowiązywać nakaz, aby w przypadku wzywania strony na przesłuchanie w wezwaniu organ informował o prawie odmowy wyrażenia zgody na przesłuchanie i o związanej z tym możliwości niestawienia się na wezwanie.

W **§ 1 pkt 2** dodano możliwość wskazania nazwy podmiotu wzywanego. Będzie to przydatne w sytuacji, gdy z uwagi na specyfikę żądania adresowanego do osoby prawnej lub jednostki niemającej osobowości prawnej organ nie jest w stanie ustalić personaliów osoby zajmującej się w tym podmiocie obszarem objętym przedmiotem wezwania. Nie zawsze jest bowiem konieczne wzywanie osoby kierującej lub zarządzającej podmiotem. W wielu przypadkach wskazywanie z imienia i nazwiska konkretnej osoby nie jest możliwe ani konieczne; wystarczy wskazanie nazwy podmiotu, który w ramach swej organizacji samodzielnie ustali osobę odpowiedzialną za zastosowanie się do wezwania.

W **§ 1 pkt 4** usunięto niezręczność brzmienia przepisu sugerującą, że osobiste stawienie się strony może się dokonać przez pełnomocnika. Ponadto uzupełniono realizację wezwania o pisemne „oświadczenie", które jest nowym środkiem dowodowym.

W **§ 1 pkt 5** uściślono spoczywający na organie obowiązek wskazania, czy dokumenty, jeżeli ich dotyczy wezwanie, mają być przedłożone w postaci papierowej, czy też mogą być przedłożone w postaci elektronicznej. W tym drugim przypadku należy przy tym wskazać w wezwaniu, czy dokumenty mają być wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej, czy na informatycznych nośnikach danych.

W **§ 1 pkt 6** dokonano zmiany redakcyjnej. Zamiast „terminu spełnienia żądania" wskazano na „termin, do którego należy zastosować się do wezwania" zgodnie z charakterem tej czynności.

7. Materia normowana w **art. 356** odpowiada zakresowi regulacyjnemu obecnego art. 160 o.p. Obecnie zasadą komunikacji ze stroną w postępowaniu podatkowym jest pisemność, a wezwania telefoniczne są wyjątkiem – następują „w sprawach uzasadnionych ważnym interesem adresata lub gdy stan sprawy tego wymaga". Określoną obecnie w art. 160 o.p. hierarchię sposobów wzywania przez organ podatkowy należy odwrócić. Zasadą w komunikacji ze stroną postępowania powinny być środki komunikacji elektronicznej, a w przypadku braku takiej możliwości telefon (w tym SMS) oraz inne środki łączności, w tym bezpieczne komunikatory internetowe umożliwiające porozumiewanie się w czasie rzeczywistym (czat tekstowy, wideokonferencja). Pisemne wezwania za pokwitowaniem (papierowe) powinny być stosowane wyjątkowo, w szczególności gdy: nie ma innej możliwości kontaktu ze stroną, strona nie dokonuje w ustalonym terminie czynności, do której jest wzywana albo strona preferuje pisemność kontaktu[403]. Organ podatkowy powinien zachować prawo elastycznego doboru formy kontaktu w zależności od specyfiki podatnika, biorąc pod uwagę dotychczasowe doświadczenia z kontaktów z podatnikiem i wagę sprawy **(§ 2**). Środki komunikacji elektronicznej są tańsze niż kontakty telefoniczne oraz zapewniają pewniejszą identyfikację odbiorcy. Kontakt telefoniczny powinien mieć miejsce, gdy nie ma możliwości komunikacji elektronicznej. Portal podatkowy powinien stanowić preferowaną bazę komunikacji elektronicznej z organami podatkowymi. Przedstawione rozwiązania znacznie przyspieszą postępowanie oraz zmniejszą jego koszty w stosunku do wezwań dokonywanych w formie pisemnej za pośrednictwem tradycyjnej poczty. Co ważniejsze, proponowane nowoczesne rozwiązania pozwolą na interakcję pracownika organu podatkowego

[403] Zgodnie z § 39 czeskiego kodeksu podatkowego (ustawa z dnia 22 lipca 2009, opublikowana 280/2009 Coll. z późn. zm.) doręczenia elektroniczne są jedną z podstawowych form doręczeń. Doręczenia przez pocztę czy pracowników mogą być bowiem dokonywane, jeśli elektroniczne doręczenia nie są skutecznie zrealizowane.

z podatnikiem, co pozwoli bezkonfliktowo osiągnąć cel wezwania, bieżąco sprecyzować – jeżeli okaże się to potrzebne - oczekiwania organu oraz ustalić realny i dogodny dla podatnika termin realizacji wezwania. Indywidualizacja podatnika bez wątpienia zmniejszy jego stres związany z kontaktem z organem podatkowym w stosunku do tradycyjnych pisemnych wezwań. Wezwanie w opisanej formule nie traci jednak charakteru czynności procesowej. Konieczne jest więc zagwarantowanie możliwości odtwarzania przebiegu tej czynności. Nagrania z wezwań telefonicznych oraz zapisy wezwań w postaci elektronicznej powinny być rejestrowane i przechowywane przez organy dla celów dowodowych i weryfikacyjnych w zakresie legalności wezwania oraz skuteczności jego realizacji. Wezwanie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej będzie więc dokonywane tak w jak stosunku do wszystkich pism, po spełnieniu wymogów dotyczących tego sposobu komunikacji.

W praktyce występują sytuacje, gdy strona jest obecna w siedzibie organu, w celu dokonywania czynności w prowadzonym postępowaniu. Zgodnie z **§ 3**, jeżeli ujawnia się potrzeba dokonania wezwania strony w innym terminie należy przewidzieć możliwość dokonania wezwania ustnie, skoro strona jest akurat obecna w siedzibie organu, zachowując jednak wymogi wskazane w art. 355. Nie ma sensu wysyłanie pisemnego wezwania lub telefonowania do strony, która jest obecna w siedzibie organu i treści wezwania może wysłuchać bezpośrednio. W przypadku wezwania ustnego zostanie sporządzona adnotacja.

Wezwanie telefoniczne albo przy użyciu innych środków łączności wywołuje skutki prawne tylko wtedy, gdy nie ma wątpliwości, że dotarło do adresata we właściwej treści i w odpowiednim terminie (**§ 4**). Nie ma potrzeby czynić takiego zastrzeżenia do wezwania środkami komunikacji elektronicznej, skoro organ dysponuje w takim przypadku urzędowym poświadczeniem odbioru wezwania.

Rozdział 5. Wszczęcie postępowania

1. Przepisy dotyczące wszczęcia postępowania nie budzą znaczących problemów praktycznych. Poza zmianami redakcyjnymi proponuje się jednak nowe rozwiązania zmierzające do poprawy ekonomiki postępowania podatkowego. Organ podatkowy powinien zostać uprawniony do rezygnacji z wszczynania postępowań podatkowych albo rezygnacji z prowadzenia postępowania, gdy koszty jego prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism, przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania.

Ten sam cel realizuje propozycja wprowadzenia możliwości łączenia postępowania w sprawie dotyczącej ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych

oraz postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, co może wyeliminować pewne sygnalizowane w piśmiennictwie wątpliwości praktyczne. Nowym rozwiązaniem jest też standaryzacja wniosku o wszczęcie postępowania podatkowego.

2. Przepis **art. 357** jest odpowiednikiem obecnego art. 165 o.p., który określa podstawowe reguły wszczynania postępowania podatkowego z urzędu lub na wniosek strony oraz wskazuje datę wszczęcia postępowania.

Zmiana w **§ 1** ma charakter porządkujący („wniosek" o wszczęcie postępowania zamiast „żądania").

Obecny art. 165 o.p. § 2 jest nadregulacją w kontekście w § 4; skoro datą wszczęcia postępowania z urzędu jest data doręczenia stronie postanowienia, to jasnym jest, że wszczęcie postępowania z urzędu następuje w formie postanowienia. Zbędny przepis pominięto w projektowanym artykule.

W **§ 4** sprecyzowano, że datą wszczęcia postępowania na wniosek strony złożony za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest dzień wpływu wniosku do systemu teleinformatycznego, a nie dzień jego wprowadzenia wniosku do systemu. Wniosek wprowadzony do systemu nie musi być w tym samym czasie wysłany do organu.

W **§ 6** nałożono na organ obowiązek wyznaczenia zakresu wszczętego z urzędu postępowania w sprawach, w których można wydać tzw. decyzje cząstkowe. Strona powinna wiedzieć w momencie wszczęcia postępowania, czy jest to postępowanie ukierunkowane na „decyzję cząstkową", czy na kompleksową weryfikację zobowiązania podatkowego.

3. W jednym artykule (**art. 358**) scalono wszystkie dotychczasowe przepisy wyłączające wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania podatkowego. Wszystkie obecnie obowiązujące wyjątki zachowano w mocy.

Zawężono wyjątek wynikający z **§ 1 pkt 2 lit. a** odnośnie do niewydawania postanowienia o wszczęciu postępowania ustalenia zobowiązań podatkowych, które zgodnie z odrębnymi przepisami ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie. Wskazano, że ten wyjątek dotyczy sytuacji, gdy decyzja za poprzedni okres (bazowa dla kolejnego wymiaru) nie została zaskarżona. W judykaturze (np. wyroki NSA z 22 czerwca 2007 r. II FSK 834/06; WSA w Poznaniu z 3 czerwca 2015 r., I SA/Po 115/15) jednolicie zwraca się uwagę, że warunkiem dopuszczalności niewszczynania postępowania jest to, by decyzja wymiarowa dotycząca poprzedniego okresu (roku) podatkowego nie była przez stronę kwestionowana. Jeżeli jednak strona kwestionowała ustalenia organu za lata wcześniejsze, to znaczy, że spór dalej się toczy i

jest aktualny także co do decyzji za kolejne latach. W takiej sytuacji organ, ustalając podatek na kolejny okres (rok) podatkowy, powinien stosować ogólne reguły w zakresie wszczęcia postępowania podatkowego, tj. wydać postanowienie.

Nowymi wyjątkami od zasady wszczynania z urzędu postępowania podatkowego poprzez doręczenie postanowienia są następujące kategorie spraw: stwierdzenia nadpłaty, nałożenia kary porządkowej, kosztów postępowania. Sprawy kary porządkowej i kosztów postępowania są sprawami wpadkowymi wobec postępowania głównego, co uzasadnia uproszczony i szybszy tryb prowadzenia postępowania w tych sprawach. Trudno znaleźć uzasadnienie do formalizowania wszczęcia postępowania w sprawach wpadkowych, gdy przesłanki wszczynania postępowania w sprawie kary porządkowej oraz w sprawie kosztów postępowania pojawiają się w toku postępowania głównego. Z tego względu te przesłanki są lub powinny być stronie znane. Stwierdzenie nadpłaty następuje zwykle na wniosek, ale nie można też wykluczyć, że takie postępowanie będzie wszczynane z urzędu. Celem takiego postępowania jest weryfikacja samoobliczenia podatku dokonanego przez podatnika w kierunku ujawnienia nadpłaty, a więc na korzyść podatnika. Rozstrzygnięcie tej sprawy powinno nastąpić jak najszybciej. W tym kontekście wydawanie postanowienia o wszczęciu postępowania i jego doręczenie może być traktowane jako nadmiar biurokracji.

Postanowienie o wszczęciu postępowania nie będzie też wydawane w przypadku określania zaległości podatkowych w trybie, o którym mowa w art. 161 § 3. W tym przypadku wszczęcie postępowania nastąpi z chwilą bezskutecznego upływu terminu do dokonania zwrotu na wezwanie organu podatkowego.

Postanowienia w sprawie wszczęcia postępowania nie będzie się też wydawać w postępowaniu uproszczonym – to zagadnienie jest omówione w części uzasadnienia dotyczącej postępowania uproszczonego. Datą wszczęcia postępowania uproszczonego będzie data wyrażenia przez stronę zgody na takie postępowanie (**§ 2 pkt 1**).

Przepis **art. 358 § 2 pkt 2 i 3** zachowuje obecne rozwiązania art. 165 § 6-8 o.p. w zakresie daty wszczęcia postępowania z urzędu, gdy nie jest wydawane postanowienie.

Uzupełniono przepisy dotyczące wszczęcia postępowania w zakresie momentu wszczęcia, gdy nie wydaje się i nie doręcza postanowienia (**§ 2 pkt 4**). Momentem tym powinna być data dokonania przez organ pierwszej czynności w postępowaniu.

Przepis **art. 358 § 3** obejmuje sytuacje, gdy organ podatkowy nie wydaje postanowienia o wszczęciu postępowania w przypadkach wskazanych w odrębnych ustawach np. w sprawie zarządzenia konwoju na podstawie art. 67 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej.

4. Przepis **art. 359** jest odpowiednikiem obecnego art. 165a o.p. Postanowienie, na które służy zażalenie, będzie wydawane, gdy wniosek został złożony przez podmiot niebędącą stroną lub z jakichkolwiek innych przyczyn postępowanie nie może być wszczęte. Zmiany mają charakter porządkowy („wniosek" o wszczęcie postępowania zamiast „żądania").

5. Przepis **art. 360** normuje instytucję zakazu procesowego wszczynania postępowania podatkowego po zakończonej kontroli podatkowej po upływie 6 miesięcy od jej zakończenia (art. 165b o.p). Jest to rozwiązanie potrzebne, dyscyplinujące organ podatkowy do rozstrzygnięcia sprawy w oparciu o ustalenia zakończonej kontroli oraz znoszące niepewność skontrolowanego co do dalszych losów ustaleń kontroli, szczególnie w sytuacji, gdy w jej toku ujawniono nieprawidłowości.

Proponowane brzmienie § 1 zachowuje obecną treść art. 165b § 1 o.p. W **§ 2** kierunkowo zachowuje wyłączenia od tej zasady zawarte w obecnym art. 165b § 3 o.p. W przepisie **§ 2 pkt 1** rozszerzono zakres stosowania wyjątku także na pokontrolne korekty deklaracji składane przez płatników, zastępując pojęcie „podatnik" szerszym pojęciem „zobowiązany". W obecnym stanie prawnym korekta „powrotna", tj. przywracająca nieprawidłowości ujawnione w toku kontroli, jeżeli zostanie złożona przez płatnika, pozwala na wszczęcie postępowania podatkowego po upływie 6 miesięcy.

Formuła obecnie obowiązującego art. 165c o.p. jako zakazu procesowego nie jest systemowo właściwa. Cele tego przepisu, w systemowo bardziej właściwy sposób, realizuje projektowana regulacja chroniąca uzasadnione oczekiwania zobowiązanego w związku z informacjami, jakie uzyskuje od organów podatkowych. Nośnikiem takiej informacji może być także protokół kontroli.

6. Nieekonomiczne jest wszczynanie postępowań podatkowych, gdy koszty ich prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism, przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania. W **art. 361** proponuje się zakaz procesowy polegający na niewszczynaniu z urzędu oraz umarzaniu wszczętego z urzędu postępowania, jeżeli spodziewana kwota uszczuplenia nie przekracza ustawowo określonego limitu kwotowego[404]. Proponuje się ustalenie tego limitu w kwocie 50 zł. Koszty administracji skarbowej wynikające z: nakładów pracy związanych z prowadzeniem postępowania, przygotowaniem rozstrzygnięcia oraz koszty materiałowe w zakresie najprostszych postępowań podatkowych odpowiadają co najmniej tej kwocie. Wskazana reguła nie dotyczy postępowań podatkowych

[404] Rozwiązanie takie zawiera przepis art. 6a ust. 6a ustawy – o podatku rolnym. Z analogicznych powodów organ podatkowy może umarzać zaległości podatkowe z urzędu na podstawie art. 67d o.p.

wszczynanych na wniosek, co wynika z **§ 1**. Wyjaśnić jednak należy, że decyzja umarzająca postępowanie podatkowe powinna być wydana i doręczona stronie. Strona nie może bowiem pozostawać w niepewności co do tego, jakie są losy postępowania, które wobec niej zostało wszczęte z urzędu.

Nie wszczyna się postępowania z urzędu, a postępowanie wszczęte umarza, w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu państwa, jeżeli wysokość podatku, wysokość zaniżenia podatku lub zawyżenia: nadpłaty, zwrotu podatku, nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług lub straty za okres rozliczeniowy nie przekraczałaby kwoty 50 zł. Zasadę tę stosuje się odpowiednio do zaniżenia dochodu, przychodu lub zysku.

W zakresie podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego (pobieranych przez samorządowe organy podatkowe jak i przez organy Krajowej Administracji Skarbowej), gdzie zazwyczaj wymierzane są niższe kwoty zobowiązań oraz różnie, w zależności od specyfiki i obszaru gminy, mogą kształtować się koszty postępowania, należy uprawnić radę gminy do wprowadzenia wskazanej wyżej reguły oraz ewentualnego obniżenia ustawowo określonego limitu bagatelności wszczęcia lub prowadzenia postępowania podatkowego (**§ 3**). Wskazana reguła będzie też stosowana odpowiednio do łącznego zobowiązania pieniężnego w razie powzięcia przez radę gminy uchwały o stosowaniu § 1.

Podkreślić należy, że zakaz wszczynania i prowadzenia postępowania podatkowego w zakresie kwot bagatelnych nie oznacza zniesienia obowiązku samoobliczenia i wpłacania podatku w wysokości nieprzekraczającej kwoty 50 zł. Nie wpływa to także na zakres odpowiedzialności za wykroczenia skarbowe związane z niewykonywaniem obowiązków podatkowych w takim zakresie.

7. Przepis **art. 362** jest odpowiednikiem obecnego art. 166 o.p. Połączenie postępowań w kilku sprawach nastąpi postanowieniem, na które służy zażalenie, jeżeli w tych sprawach prawa i obowiązki stron wynikają z tego samego stanu faktycznego oraz z tej samej podstawy prawnej i w których właściwy jest ten sam organ podatkowy. Wprowadzono możliwość połączenia wszczętych odrębnie postępowań (wobec różnych stron), co będzie szczególnie użyteczne w podatku od spadków i darowizn, gdzie postępowania są wszczynane poprzez złożenie zeznania przez każdego podatnika.

Dodatkowo uregulowano kwestię rozłączenia postępowań, gdy w toku wspólnego ich prowadzenia ustały przesłanki do ich łączenia.

8. Przepis **art. 363** jest odpowiednikiem obecnego art. 166a o.p. Organ podatkowy może, w drodze postanowienia, połączyć oddzielne postępowania w sprawach dotyczących podatku od

towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów w celu ich łącznego rozpatrzenia, jeżeli dotyczą tego samego podmiotu i są ze sobą w związku.

9. Przepis **art. 364** jest nową regulacją uzasadnioną potrzebą ekonomiki postępowania. Projektowany przepis uprawnia organ podatkowy do połączenia, w drodze postanowienia, postępowania w sprawie dotyczącej ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych oraz postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli postępowania dotyczą tej samej osoby i pozostają ze sobą w związku. Analogicznie odnosi się to do wszczęcia jednego postępowania w tych dwóch sprawach.

Obowiązujące od 1 stycznia 2016 r. przepisy o dochodach nieujawnionych realizują zasadę dążenia do ustalenia źródeł pochodzenia przychodów (dochodów) oraz ich prawidłowej wysokości, gdyż w przypadku ustalenia w postępowaniu podatkowym albo w postępowaniu kontrolnym organu kontroli skarbowej źródła pochodzenia nieujawnionych uprzednio przychodów (dochodów) i ich wysokości przychody (dochody) te podlegają opodatkowaniu podatkiem na zasadach określonych w przepisach ustawy innych niż przepisy o podatku sankcyjnym lub w przepisach odrębnych ustaw (art. 25g ust. 7 u.p.d.f.). W praktyce, jeżeli w toku postępowania w zakresie dochodów nieujawnionych organ zidentyfikował przychody stanowiące źródło sfinansowania wydatku, to mogą istnieć wątpliwości związane z koniecznością wszczęcia kolejnego postępowania celem określenia wysokości zobowiązania podatkowego, ewentualnie zawieszenia postępowania w zakresie ustalenia podatku od dochodów nieujawnionych[405]. Wskazany przepis eliminuje te wątpliwości.

W toku postępowania w sprawie dotyczącej ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych wspólnym elementem tych postępowań jest ujawnienie źródła pochodzenia przychodów (dochodów). Te, już jawne, przychody (dochody) podlegają opodatkowaniu na zasadach ogólnych i w tym zakresie należy wszcząć i przeprowadzić postępowanie, jeżeli podatnik nie składa zeznania/deklaracji. Ujawnienie w toku postępowania źródła pochodzenia przychodów (dochodów) może dotyczyć części przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł

[405] Zob. D. Strzelec, Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wyd. 2, Warszawa 2015.

nieujawnionych. Z uwagi na ścisłe związki celowym będzie prowadzenie obu postępowań łącznie, lecz wydanie odrębnych decyzji rozstrzygających te dwie sprawy.

10. Przepis **art. 365** jest odpowiednikiem obecnego art. 167 o.p. Do czasu wydania decyzji przez organ pierwszej instancji strona może wystąpić o rozszerzenie zakresu żądania lub zgłosić nowe żądanie, niezależnie od tego, czy żądanie to wynika z tej samej podstawy prawnej co dotychczasowe, pod warunkiem że dotyczy tego samego stanu faktycznego. W zdaniu drugim w **§ 1**, w szerszym niż obecnie zakresie, odesłano do przepisów określających termin załatwienia sprawy w zależności od tego, w jakim postępowaniu żądanie rozszerzenia zakresu zostanie złożone.

11. Proponuje się wprowadzenie „wniosku" jako podstawowego pojęcia określającego aktywność strony w inicjowaniu postępowania podatkowego. Obecnie jako podstawowe pojęcie art. 168 § 1 o.p określa „podanie". Jednak to pojęcie jest stosowane w ustawie niekonsekwentnie, zamiennie z „wnioskiem" lub „żądaniem". Analizując nowelizacje obowiązującej ustawy, można też zaobserwować stopniową rezygnację z posługiwania się pojęciem „podania" na rzecz „wniosku". To pozytywny trend, podkreślający kierunek modernizacji administracji skarbowej nastawiony na obsługę klienta. Zasadne jest więc uporządkowanie aparatu pojęciowego ustawy i konsekwentne posługiwanie się „wnioskiem", jako formą podstawową. Niektóre przepisy muszą posługiwać się pojęciami bardziej szczegółowymi, adekwatnymi dla regulowanej materii (odwołania, zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia), gdy ustawa traktuje o konkretnych instytucjach procesowych, w których właśnie te formy aktywności strony znajdują swój wyraz. Pojęcie żądania pozostaje w przepisach ustawy na oznaczenie i skonkretyzowanie, czego konkretnie strona oczekuje od organu, składając wniosek. Przykładowo, pojęcie „żądania" zawartego we wniosku występuje w przepisie **art. 366**, a pojęcie „żądania" zawartego w odwołaniu występuje w przepisach dotyczących odwołań. Pojęcie „podania" jako kojarzące się z petentem powinno być usunięte z przepisów ustawy.

Przepis **art. 366** jest odpowiednikiem obecnego art. 168 § 1, 2 i 3 o.p. Żądania, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia (wnioski) mogą być składane pisemnie, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub ustnie do protokołu. Zachowuje się obecne wymogi formalne co do wniosku oraz wymogi w zakresie podpisania wniosku. W celu usunięcia wątpliwości co do podpisywania wniosku przyjętego ustnie do protokołu rozwinięto regulację w tym zakresie wskazując, że podpisywany jest protokół.

Przepis **§ 4** jako obligatoryjny element wniosku wskazuje adres elektroniczny. Zgodnie z definicją słowniczkową projektu adres elektroniczny to oznaczenie systemu

teleinformatycznego umożliwiające porozumiewanie się za pomocą środków komunikacji elektronicznej przez elektroniczną skrzynkę podawczą organu podatkowego lub portal podatkowy. Obowiązek wskazania adresu elektronicznego we wniosku spoczywa na użytkowniku portalu podatkowego, użytkowniku profilu zaufanego (konto ePUAP), przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorców, oraz podatnikach czynnych VAT.

Przepis ten koresponduje z **art. 331**, w którym wskazano podmioty, którym doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest zasadą.

Przepis **§ 4** nie nakłada obowiązku wskazywania adresu elektronicznego we wnioskach składanych przez pełnomocników profesjonalnych (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy) oraz przez podmiot publiczny obowiązany do udostępniania i obsługi elektronicznej skrzynki podawczej na podstawie art. 16 ust. 1a ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. Pełnomocnicy profesjonalni zostali bowiem zobowiązani do wskazania adresu elektronicznego w pełnomocnictwie. Natomiast informacja o adresach podmiotów publicznych dostępna jest na ePUAP. Zgodnie bowiem z art. 19a ust. 1a ustawy o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne, minister właściwy do spraw informatyzacji zamieszcza na ePUAP informację o adresach elektronicznych skrzynek podawczych udostępnionych przez podmioty publiczne.

Pozostałe paragrafy obecnie obowiązującego art. 168 o.p znajdują się w rozdziale „Środki komunikacji elektronicznej w prawie podatkowym", zgodnie z zakresem swojej regulacji.

12. Przepis **art. 367** jest odpowiednikiem obecnego art. 169 o.p. Jeżeli wniosek nie spełnia wymogów określonych przepisami prawa, organ podatkowy wzywa wnoszącego do usunięcia braków w terminie 7 dni, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia. Obecny § 1 zawiera niezręczność redakcyjną wymagającą korekty. Usuwanie braku formalnego wniosku nie powinno być „warunkiem" do spełnienia przez stronę. Sprecyzowano tryb uzupełniania braków formalnych wniosku przyjętego ustnie do protokołu.

Jako szczególny rodzaj wymogu formalnego związanego z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty dodano wymóg dołączenia deklaracji korygującej, jeżeli przepisy nakładają obowiązek złożenia deklaracji; brak korekty należy traktować jako brak formalny wniosku (**§ 2 pkt 1**). Analogicznie dotyczy to umowy spółki wymaganej w przypadku wniosku byłych wspólników rozwiązanej spółki cywilnej (**§ 2 pkt 2**).

Zrezygnowano z dotychczasowej regulacji art. 169 § 3 pkt 2 o.p. nakazującej rozpatrzenie nieopłaconego wniosku, gdy złożenie wniosku stanowi czynność, dla której jest ustanowiony termin zawity. Wobec wprowadzenia w niniejszym projekcie możliwości przywrócenia terminu materialnego (w tej kategorii terminów znajdują się terminy zawite) wskazana regulacja stała się bezprzedmiotowa. Zrezygnowano też z regulacji art. 169 § 3 pkt 3 o.p. nakazującej rozpatrzenie nieopłaconego wniosku, jeżeli wnosi go osoba zamieszkała za granicą. W obecnych czasach zamieszkanie za granicą nie jest już istotną przeszkodą do opłacenia wniosku, więc taki przywilej dla nierezydenta jest anachronizmem i nie ma uzasadnienia. Organ podatkowy rozpatrzy więc nieopłacony wniosek, jeżeli za niezwłocznym rozpatrzeniem wniosku przemawia interes publiczny lub ważny interes strony. W sprawie pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia organ podatkowy wydaje postanowienie, na które przysługuje zażalenie.

Art. 366 § 4 nakłada obowiązek wskazania adresu elektronicznego we wniosku (na użytkownika portalu podatkowego, zarejestrowanego użytkownika podpisu zaufanego (konto ePUAP) oraz na przedsiębiorcę w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej, z wyjątkiem przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową). Jakkolwiek organ wzywa do wykonania tego obowiązku to jego niewykonanie nie stanowi przeszkody uniemożliwiającej prowadzenie postępowania podatkowego, a jedynie wymaga doręczenia pism w tym postępowaniu w postaci papierowej zamiast środkami komunikacji elektronicznej (problem techniczny). Z tego względu wniosek należy rozpatrzyć, mimo że obowiązek podania adresu elektronicznego nie jest spełniony. Pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia, tylko z uwagi na brak adresu elektronicznego strony, stanowiłoby „sankcję" procesową nieproporcjonalnie dolegliwą w stosunku do wagi uchybienia, faktycznie tamując rozpatrzenie sprawy. Opisany obowiązek wskazania adresu elektronicznego będzie miał więc jedynie perswazyjny charakter (**§ 7**).

13. Przepis **art. 368** jest odpowiednikiem obecnego art. 170 o.p. Tak jak obecnie, jeżeli organ podatkowy, do którego złożono wniosek, jest niewłaściwy w sprawie, powinien niezwłocznie przekazać wniosek organowi właściwemu, zawiadamiając o tym wnoszącego. Wniosek złożony do organu niewłaściwego przed upływem terminu określonego przepisami prawa uważa się za złożony z zachowaniem terminu.

14. Przepis **art. 369** jest odpowiednikiem obecnego art. 171 o.p. Jeżeli wniosek dotyczy kilku spraw podlegających załatwieniu przez różne organy, organ podatkowy, do którego złożono wniosek, rozpatruje sprawę należącą do jego właściwości. Równocześnie organ podatkowy

zawiadamia wnoszącego, że w sprawach innych powinien wnieść odrębny wniosek do właściwego organu, informując go o zasadach zachowania terminu. Odrębny wniosek złożony zgodnie z takim zawiadomieniem, w terminie czternastu dni od daty jego doręczenia, uważa się za złożony w dniu wniesienia pierwszego wniosku. Obecny przepis stanowi, że odrębny wniosek złożony do organu podatkowego nie powoduje skrócenia dla tego organu terminów załatwienia sprawy. W proponowanym brzmieniu ten sam skutek proponuje się uzyskać regulacją pozytywną, wskazującą początek biegu terminu załatwienia sprawy we właściwym organie.

Zrezygnowano też ze wskazania, że spraw podlegających załatwieniu przez różne organy musi być „kilka", aby spełniona została dyspozycja przepisu. Po pierwsze, nie jest jasne, czy ten zaimek określa więcej niż dwa czy więcej niż trzy. Po drugie, maksymalną liczbą zamykającą zakres „kilku" uznaje się dziewięć. Takie dookreślenia minimalnej i maksymalnej liczby spraw różnych organów nie są potrzebne w projektowanym przepisie.

Bez zmiany pozostawiono reguły działania, gdy wniosek złożono do organu niewłaściwego, a organu właściwego nie można ustalić na podstawie danych zawartych we wniosku, albo gdy z wniosku wynika, że właściwym w sprawie jest sąd. Organ podatkowy nie może zwrócić wniosku z tej przyczyny, że właściwy jest sąd powszechny, jeżeli w tej sprawie sąd uznał się za niewłaściwy.

15. Efektywność postępowania podatkowego podniesie wprowadzenie standardowego wzoru wniosku o wszczęcie postępowania oraz odwołania/zażalenia zawierającego podstawowe wymogi wynikające z ordynacji podatkowej (**art. 370**). Takie wzory funkcjonują już obecnie w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego[406]. Doświadczenia w zakresie interpretacji indywidualnych dowodzą, że wzory pisma w żadnej mierze nie ograniczają uprawnień stron. Wzory nie powinny być jednak obligatoryjne. Nie można odmówić skuteczności wniosku złożonemu w innym formacie niż określony rozporządzeniem, pod warunkiem zawarcia we wniosku wszystkich obligatoryjnych elementów. Uzasadnienie do wniosku „papierowego" powinno mieć postać uniwersalnego załącznika dołączanego do wniosku. Wniosek w postaci elektronicznej powinien być interaktywny, z opcją rozwijania jego uzasadnienia i poszczególnych pozycji wniosku, tak aby strona miała możliwość wyrażenia wszystkich argumentów, w każdym możliwym zakresie. Proponowane rozwiązanie będzie przeciwdziałać popełnianiu we wnioskach braków i uchybień formalnych, które następnie

[406] Rozporządzenia wykonujące art. 14a § 11 oraz art. 14b § 7 o.p. Wzory podań funkcjonują także w innych państwach, np. w Australii (m.in. http://www.ato.gov.au/Forms/Objection-form---for-taxpayers/).

wymagają angażowania organu i strony w procedurę ich usuwania oraz wydłużają czas trwania postępowania. Proponowane rozwiązanie sprzyjać będzie popularyzacji składania wniosków za pomocą środków komunikacji elektronicznej[407].

Rozdział 6. Metryki, protokoły i adnotacje

1. W zakresie metryk utrzymano w **art. 371** obowiązującą regulację art. 171a o.p., zgodnie z którą metrykę sprawy prowadzi się w formie pisemnej, pod którą zgodnie projektem rozumie się zarówno postać papierową lub elektroniczną. Metryki nie zakłada się jeżeli byłoby to nieproporcjonalne do nakładu środków koniecznych do prowadzenia metryki. W metryce sprawy wskazuje się wszystkie osoby uczestniczące w podejmowaniu czynności w postępowaniu oraz określa się podejmowane przez te osoby czynności wraz z odesłaniem do dokumentów. Zachowano także obowiązek aktualizowania na bieżąco metryki sprawy oraz to, że stanowi ona wraz z dokumentami, do których odsyła, obowiązkową część akt.

Ponadto zachowano obowiązek ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia wzoru i sposobu prowadzenia metryki sprawy, jak i określenia rodzaju spraw, w których obowiązek prowadzenia metryki sprawy jest wyłączony ze względu na zasady ekonomiki procesowej.

2. W **art. 372** projektu ordynacji podatkowej utrzymano obowiązek sporządzania protokołów każdej czynności postępowania mającej istotne znaczenie dla rozstrzygnięcia sprawy, która nie została w inny sposób utrwalona na piśmie. Rozbudowano przy tym katalog przykładowych czynności wymagających sporządzenia protokołu, wskazując wprost umowę podatkową, mediacje, spotkanie uzgodnieniowe czy konfrontację. Katalog tych czynności ma charakter otwarty i odrębne przepisy mogą wprowadzać obowiązek sporządzania protokołów także z innych czynności niż tu wskazane. Wyłączono obowiązek sporządzania protokołu z ekspertyz dokonywanych przy udziale pracownika organu podatkowego, bowiem projekt nie przewiduje takiego środka dowodowego.

3. W przepisie **art. 373 § 1 i 3** rozszerzono postaci sporządzania protokołu poprzez umożliwienie sporządzenia go także w postaci elektronicznej i podpisania go w ten sposób, przy czym osoby nieposiadające podpisów elektronicznych składają podpis na wydruku protokołu. Informację o tym zamieszcza się w protokole w wersji elektronicznej. Umożliwi to sporządzanie protokołów także z czynności, w których uczestniczyły osoby niedysponujące podpisem elektronicznym.

[407] Wzory podań powinny być umieszczone w portalu podatkowym oraz Repozytorium Wzorów Dokumentów Elektronicznych umieszczonym na platformie usług administracji (ePUAP).

4. W przepisie **art. 373 § 2** zrezygnowano z obowiązku odczytania protokołu osobom obecnym przy czynności i mającym obowiązek podpisania protokołu. Archaiczny model odczytywania protokołu jest dziś rzadko stosowany. Co więcej, jego stosowanie w przypadku czynności wykonywanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej byłoby znacząco utrudnione. Wprowadzono zamiast tego obowiązek udostępnienia protokołu do przeczytania wszystkim osobom obowiązanym do jego podpisania, niezwłocznie po dokonaniu czynności urzędowej. Takie udostępnienie jest wystarczające dla realizacji uprawnień stron lub innych osób biorących udział w czynności i akceptuje aktualną praktykę organów w tym zakresie.

5. W zakresie przesłuchań w **art. 374 § 1** uzupełniono aktualną regulację poprzez wprowadzenie obowiązku, by z protokołu przesłuchania wynikała wprost treść pytań zadawanych przesłuchiwanemu zarówno przez organ prowadzący przesłuchanie, jak i stronę, a także treść udzielonych odpowiedzi. Zmiana ta pozwoli ograniczyć liczbę wniosków o ponowne przesłuchania tych samych osób. Nastąpi to poprzez ujednolicenie sposobu protokołowania przesłuchań oraz określenie treści protokołów. Zmiana ułatwi także konfrontowanie zeznań wielu świadków nie tylko poprzez porównanie ich odpowiedzi, ale także porównanie, czy są to odpowiedzi na takie same, czy różne pytania. Umożliwi to także szybciej i w bardziej wiarygodny sposób ustalić stan faktyczny sprawy. Tym samym wpłynie to na przyspieszenie prowadzonych postępowań poprzez likwidację konieczności powtarzania już przeprowadzonych dowodów. Należy wskazać, że wiele organów podatkowych już dziś stosuje taką praktykę sporządzania protokołów, jednak ta dobra praktyka nie jest powszechna, co zdecydowało o uwzględnieniu powyższego obowiązku w treści przepisu.

Nie zmieniono także zasad protokołowania przesłuchań składanych w języku obcym. Zgodnie z przepisem **art. 374 § 2** konieczne w takim wypadku jest podanie treści zeznania w języku polskim, jak i wskazanie osoby tłumacza oraz złożenie przez niego podpisu pod protokołem. Warto nadmienić, że w takim przypadku zgodnie z proponowanymi przepisami dotyczącymi dowodów, zeznanie w języku obcym powinno być jednocześnie utrwalone co najmniej w postaci zapisu dźwięku, tak by można było prowadzić ewentualne przeciwdowody względem tłumaczenia podanego przez tłumacza przysięgłego, co może mieć istotne znaczenie przy opisach skomplikowanych procedur czy procesów np. technologicznych.

6. W przepisie **art. 375** utrzymano obowiązującą dotychczas na mocy art. 175 o.p. możliwość dołączenia do protokołu zeznania na piśmie podpisanego przez zeznającego, a także innych dokumentów mających znaczenie dla sprawy.

7. Bez zmian zachowano w **art. 376 § 1** także obowiązującą regulację przepisu art. 176 o.p., dotyczącą dokonywania poprawek i skreśleń w protokole oraz obowiązek ich potwierdzenia w protokole przed jego podpisaniem.

Z kolei w **art. 376 § 2** wprost wskazano, że zapis dźwięku lub obrazu nie podlegają sprostowaniu. Tożsame rozwiązanie zawarto w procedurze cywilnej w art. 160 § 2 k.p.c. Przepis ten również nie przewiduje możliwości sprostowania protokołu elektronicznego. Instytucja sprostowania takiego protokołu nie spełniłaby bowiem swojej funkcji z uwagi na to, że zapis audio lub audio-wideo stanowi wierne odzwierciedlenie przebiegu dokonanych czynności procesowych[408].

8. Przepis **art. 377 § 1** zachowuje aktualny obowiązek, wynikający z przepisów art. 177 § 1 i 2 o.p., sporządzania adnotacji z czynności organu podatkowego, z których nie sporządza się protokołu. Adnotacje muszą być sporządzane pisemnie i podpisane przez osobę dokonującą czynności.

9. Zgodnie z dodanym przepisem **art. 377 § 2** adnotacje sporządza się także w przypadku zwrotu nadpłaty bez wydawania decyzji celem udokumentowania przyczyn dokonania zwrotu.

Rozdział 7. Udostępnianie akt

1. W zakresie udostępniania akt utrzymano aktualną regulację art. 178 o.p., zgodnie z którą stronie przysługuje prawo do wglądu w akta sprawy, sporządzania z nich notatek, odpisów czy kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń, w tym także już po zakończeniu postępowania.

Podobnie jak obecnie uregulowano prawo strony do wydania jej kopii akt sprawy, uwierzytelnionych odpisów z akt sprawy czy uwierzytelnienia przez organ kopii akt sprawy.

Na wzór regulacji przewidzianej w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej wprowadzono przepisy ustanawiające prawo strony postępowania do otrzymania, na swój koszt, kopii zapisu dźwięku lub obrazu oraz jej uwierzytelnienia.

Zachowano aktualne zasady udostępniania akt w siedzibie organu i w obecności pracownika organu.

Utrzymano także możliwość udostępniania akt sprawy w systemie teleinformatycznym administracji podatkowej po uwierzytelnieniu strony, przy czym taki sposób udostępnienia akt obejmuje tylko dokumenty mające postać elektroniczną.

[408] Za: A. Jakubecki (red.), Komentarz aktualizowany do Kodeksu postępowania cywilnego, Lex/el. 2016.

Dotychczasową regulację doprecyzowano, wprost wskazując w **art. 378 § 4**, że żądanie udostępnienia akt czy wydania odpisów lub uwierzytelnienia kopii akt przysługuje także po zakończeniu postępowania.

W **art. 378 § 5** wskazano, że wydanie kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy albo uwierzytelnienia kopii akt sprawy, wydania kopii zapisu dźwięku lub obrazu albo ich uwierzytelnienie odbywa się na koszt strony.

2. W celu realizacji możliwości uzyskania kopii zapisu dźwięku lub obrazu wprowadzono upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, by w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określił sposób i tryb udostępniania stronie zapisu obrazu lub dźwięku oraz przekazywania ich kopii. Wydając rozporządzenie, minister powinien kierować się koniecznością właściwego zabezpieczenia utrwalonego obrazu lub dźwięku przed utratą dokumentu, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem. Współuczestnictwo Ministra Sprawiedliwości w wydaniu rozporządzeń jest konieczne ze względu na zachowanie możliwości wykorzystania tak utrwalonych dowodów w postępowaniach karnych i karnych skarbowych, oraz ich zabezpieczenie przed utratą dowodu, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem **(§ 6).**

3. Zmieniono dotychczasową regulację art. 179 o.p. wykluczającą dostęp (wgląd, możliwość robienia notatek, odpisów i kopii) do dokumentów znajdujących się w aktach sprawy. Ograniczono w **art. 379** możliwość nieudostępnienia stronie akt sprawy wyłącznie do znajdujących się w aktach sprawy informacji niejawnych, a także do innych informacji, których nieujawniania wymaga interes publiczny. Tym samym organ nie będzie wyłączał jawności całych dokumentów zawierających takie informacje, jak obecnie ma to miejsce, a jedynie same informacje niejawne znajdujące się w tych dokumentach. Zapewni to stronie pełniejszy dostęp do akt sprawy, w szczególności będzie ona miała informację, w jakich dokumentach znajdują się te informacje, a także będzie mogła poznać kontekst, w jakim zostały przekazane, mimo że do samych informacji nie będzie miała dostępu. Podobnie jak dotychczas odmowa dostępu następuje w drodze postanowienia, na które stronie służy zażalenie.

Rozdział 8. Dowody

1. Postępowanie podatkowe jest szczególnym postępowaniem administracyjnym[388]. Niezależnie od tego istnieją jednak zasadnicze odrębności między postępowaniem podatkowym i ogólnym postępowaniem administracyjnym, normowanym w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego. Specyfika spraw podatkowych wymaga

[388] R. Mastalski, Prawo podatkowe I – część ogólna, Warszawa 1998, s. 207.

zastosowania szeregu uregulowań odrębnych[389], co uzasadnia istnienie odrębnej procedury podatkowej oraz dokonanie pewnych modyfikacji w zakresie postępowania dowodowego.

2. Proponowane rozwiązania w zakresie dowodów w prawie podatkowym obierają za podstawę dotychczasowy kierunek znany z aktualnie obowiązującej regulacji prawnej, z pewnymi przeobrażeniami wynikającymi z jednej strony z potrzeby wyważenia ochrony praw jednostki w relacjach z administracją skarbową, z drugiej strony natomiast, stanowiącymi dla organów administracji skarbowej operatywne narzędzie działania na etapie procedury podatkowej oraz zidentyfikowanymi w orzecznictwie mankamentami w zakresie stosowania dotychczasowych przepisów[390]. Przepisy te zostały pogrupowane na 7 oddziałów.

3. W pierwszym oddziale zatytułowanym „Przepisy ogólne" znajdują się regulacje związane z zasadami prowadzenia postępowania dowodowego w zakresie gromadzenia dowodów, obowiązków organu w związku przeprowadzaniem konkretnych środków dowodowych oraz ich oceny.

Art. 380 reguluje, co może być dowodem w sprawach podatkowych. Na gruncie dotychczasowych rozwiązań materię tę normował art. 180 o.p. Funkcjonowanie tego przepisu w dotychczasowej praktyce pokazało szereg problemów, m.in. związanych z doborem i wykorzystaniem środków dowodowych, w tym wprowadzeniem nieuzasadnionych preferencji dowodowych[391].

W **§ 2** omawianej regulacji proponuje się wprowadzenie wyjątku od ogólnej zasady otwartego katalogu dowodów w sytuacji, gdy przepis szczególny określa, że dana okoliczność może zostać stwierdzona jedynie określonym dowodem. Regulacje ograniczające zakres środków dowodowych do ściśle wskazanych przypadków stanowią na gruncie prawa podatkowego *leges speciales* w zestawieniu z ogólnym unormowaniem dotyczącym otwartego katalogu dowodów, zawartym w dotychczasowym art. 180 o.p. Wyjątki od zasady swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.) wynikać muszą jednoznacznie z przepisów prawa materialnego. Za niedopuszczalne należy uznać „tworzenie" w praktyce stosowania prawa preferencji i wymogów co do rodzaju dopuszczalnego dowodu na udowodnienie określonej okoliczności w sytuacji, gdy nie wynika to z obowiązującego prawa. Sytuacje, w których dana okoliczność faktyczna może być

[389] B. Brzeziński, W. Nykiel, Reforma systemu podatkowego – aspekty prawne, „Przegląd Podatkowy" 2003, nr 6, s. 5.

[390] D. Strzelec, Dowody i postępowanie dowodowe w sprawach podatkowych, Warszawa 2015, s. 407-408.

[391] D. Strzelec, Zasada równej mocy dowodowej a legalne (ustawowe) teorie dowodowe w sprawach podatkowych, „Przegląd Podatkowy" 2012, nr 7.

udowodniona tylko określonym dowodem, powinny wynikać z konkretnych unormowań (wyjątki wobec otwartego katalogu środków dowodowych). Brak takich regulacji prowadzić powinien do domniemania otwartości środków dowodowych.

Formalnie rzecz biorąc, przepisy nie wprowadzają żadnych preferencji dowodowych. Natomiast praktyka stosowania tych przepisów pokazuje, że w niektórych sytuacjach przyjmowano, że udowodnienie określonych okoliczności może nastąpić jedynie poprzez określone dowody, stąd zasadnym jest wprowadzenie zaproponowanej normy prawnej. Za wprowadzeniem proponowanych zmian przemawia w szczególności aktualna praktyka np. w zakresie kosztów uzyskania przychodów czy wydatków na zakup usług niematerialnych. Innym przykładem są narosłe nieporozumienia, jeśli chodzi o dokumentowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów, tj. art. 42 ust. 3 i 4 w zw. z art. 42 ust. 11 ustawy o podatku od towarów i usług. Dowodzenie tej okoliczności również innymi – nie tylko wymienionymi w tym przepisie – dowodami nie może być traktowane jako ustawowy obowiązek stosowania jakichkolwiek preferencji dowodowych.

W **§ 3** wskazanej regulacji proponuje się wzmocnienie mocy dowodowej oświadczenia strony. Obecnie istnieją wątpliwości co do tego środka dowodowego, jeśli chodzi zarówno o jego dopuszczalność, jak i o sposób oceny wartości przyznania przez stronę istnienia pewnych faktów. Należy dopuścić w dowodzeniu własne oświadczenia strony, składane jednak pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia. Ten środek dowodowy może zostać wykorzystany w szczególności w celu potwierdzenia istotnych prawnie okoliczności w sytuacjach, gdy nie ma innych dowodów, które podawałyby w wątpliwość twierdzenia strony lub z uwagi na ekonomikę postępowania dalsze prowadzenie postępowania dowodowego nie byłoby uzasadnione lub wiązałoby się z nadmiernymi kosztami. Nie może to być środek dowodowy korzystający z domniemania prawdziwości; okoliczność faktyczna stwierdzona w oświadczeniu może być również przedmiotem przeciwdowodu z zeznań świadków, opinii biegłych, dokumentów, jeżeli prawdziwość oświadczenia wzbudzi wątpliwości. Podważenie wiarygodności oświadczenia potwierdzone ostatecznym (prawomocnym w razie sporu sądowego) rozstrzygnięciem otwiera też drogę do uruchomienia odpowiedzialności karnej za składanie fałszywych zeznań.

W **§ 4** przewidziano rozwiązanie stanowiące konkretyzację zasady proporcjonalności przewidzianej w art. 25, zgodnie z którym organ podatkowy nie może żądać zaświadczenia ani oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli znane są one organowi z urzędu lub możliwe są do ustalenia przez organ na podstawie: posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych; przedstawionych organowi podatkowemu do wglądu

przez zainteresowanego dokumentów urzędowych; rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne; informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego. Jednocześnie w myśl **§ 5** organ podatkowy odbierając od strony oświadczenie w celu potwierdzenia faktów albo stanu prawnego jest obowiązany wskazać przepis prawa w związku z którym oświadczenie jest odbierane. W założeniu przepis ten ma racjonalizować działania administracji podatkowej.

W **§ 6** omawianej regulacji proponuje się zmianę redakcyjną dotychczasowego przepisu art. 180 § 3 o.p., zachowując co do zasady regułę wynikającą z jego obecnego brzmienia. Zmiana polegać ma na umożliwieniu zwrócenia się przez organ do strony postępowania o złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień w przypadkach, gdy jest to uzasadnione ustalonym w toku postępowania stanem faktycznym. Przepis będzie znajdował odpowiednie zastosowanie w stosunku do osób fizycznych będących wspólnikami spółki nieposiadającej osobowości prawnej, w stosunku do której jest prowadzone postępowanie **(§ 7**). Jednocześnie w **§ 3 i 6, art. 380** w zakresie, w jakim regulują one kwestię pouczenia o odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia doprecyzowano iż będzie ono składane „pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia". Precyzyjne określenie w treści pouczenia znamion wyczerpujących zachowanie z art. 233 § 6 k.k. ma istotne znaczenie z punktu widzenia odpowiedzialności karnej osoby. składającej oświadczenie. Z tego względu brzmienie klauzul odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia powinno wykluczać ewentualne wątpliwości.

Art. 381 jest odpowiednikiem obecnego art. 181 o.p. Zgodnie z tym przepisem dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być również wszelkie materiały zebrane w toku postępowań o charakterze represyjnym (postępowania karnego, postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe). Dopuszczenie możliwości wykorzystania tych materiałów w postępowaniu podatkowym ma na celu ułatwienie prowadzenia tego postępowania. Dzięki czemu organ podatkowy nie będzie musiał wykonywać czynności związanych z ich zgromadzeniem. Nie zwalnia to jednak organu podatkowego od dokonania oceny wartości dowodowej zebranego materiału.

Art. 382 jest odpowiednikiem obecnego art. 187 o.p.

Modyfikację w stosunku do dotychczasowych rozwiązań zawartych w art. 188 o.p. stanowi **art. 383**. Proponowane rozwiązanie, poza zmianami redakcyjnymi, przeobraża dotychczasowe podejście związane ze sferą inicjowania postępowania dowodowego przez stronę

postępowania. Proponuje się, aby w **§ 1** wskazanego przepisu wprowadzić generalną zasadę obligującą organy do realizacji wniosku dowodowego strony w przypadku wystąpienia okoliczności prawnie relewantnych z perspektywy prowadzonego postępowania.

Jednocześnie w **§ 2** omawianej regulacji proponuje się pozostawienie organom administracji skarbowej możliwości odmowy przeprowadzenia wniosków dowodowych w trzech grupach sytuacji. Mianowicie organ może nie uwzględnić wniosku dowodowego, jeżeli: dana okoliczność stwierdzona jest wystarczająco innym dowodem; dowód jest nieprzydatny do stwierdzenia danej okoliczności; wniosek dowodowy w sposób oczywisty zmierza do przedłużenia postępowania.

W **§ 3** natomiast wprowadzono zastrzeżenie, że organ nie może odmówić realizacji wniosku dowodowego strony tylko z tego względu, że sformułowany jest on na okoliczność odmienną od wynikającej ze zgromadzonego materiału dowodowego. Powyższe związane jest z realizacją gwarancji procesowych strony postępowania. W praktyce często zdarza się, iż odmowa realizacji zgłaszanych wniosków dowodowych prowadzi do pozbawienia jednostki instrumentu, za pomocą którego realizuje ona prawo do czynnego udziału w postępowaniu poprzez możliwość skutecznego zgłaszania wniosków dowodowych na okoliczność mającą znaczenie w sprawie. Przepis ten nie będzie zatem dawał podstawy do odmowy uwzględnienia wniosku dowodowego strony w sytuacji, gdy wniosek ten zmierza do zweryfikowania okoliczności stwierdzonej w ocenie organów innym dowodem. Odmowa przeprowadzenia określonej czynności dowodowej musi zatem wiązać się z pewnością, że czynność ta jest całkowicie zbędna i nie zmierza do ustalenia (lub zaprzeczenia) warunków hipotezy określonej normy materialnego prawa podatkowego, która ma mieć zastosowanie w sprawie[392].

Art. 384 przewiduje zasady dotyczące terminu przedstawienia dowodu znajdującego się w posiadaniu strony, stanowiąc odpowiednik dotychczasowego art. 189 o.p. W porównaniu z poprzednim brzmieniem wydłużono do co najmniej 7 dni roboczych termin wyznaczany stronie do przedstawienia dowodu będącego w jej posiadaniu.

W przepisie **art. 385** będącego odpowiednikiem art. 190 o.p. proponuje się zmianę polegającą na dodaniu w **§ 2** obowiązku informowania przez organy o danych personalnych świadka wezwanego do złożenia zeznań oraz wskazanie okoliczności, na jaką dowód ten ma zostać przeprowadzony. Powyższa zmiana podyktowana jest ekonomiką procesową, ponieważ w praktyce organy podatkowe kierują zawiadomienie o miejscu i terminie przeprowadzenia

[392] Por. wyrok NSA z dnia 29 stycznia 2013 r., II FSK 854/11.

dowodu z zeznań świadka bez wskazania, kogo i na jaką okoliczność mają przesłuchać, zasłaniając się brakiem obowiązku wskazywania takich danych. Taki sposób procedowania nie znajduje racjonalnego uzasadnienia z uwagi na obowiązującą zasadę jawności dla strony postępowania (obecnie art. 178 o.p.), w tym możliwość wglądu w akta, sporządzania notatek, odpisów oraz kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń.

Dodatkowo jednak aby wprowadzone rozwiązanie nie prowadziło do wpływania na zeznania świadków proponuje się wprowadzenie **§ 3** w myśl którego przepisu § 2 nie stosuje się jeżeli naruszałoby to interes świadka lub prowadzonego postępowania. Dane świadka są utajnione we wszystkich dokumentach, które obejmują te dane. W założeniu instytucja ta powinna mieć charakter wyjątkowy, stosowany tylko w przypadku kiedy zachodzi podejrzenie występowania oszustw podatkowych. Korzystanie z tego wyjątku nie powinno stać się zasadą. Wynika to z całej filozofii zmiany regulacji w tym zakresie. W pierwszej bowiem kolejności chcąc uczynić sytuację procesową bardziej transparentną zdecydowano się aby w zawiadomieniu o planowanej czynności organ obligatoryjnie informował imieniu i nazwisku świadka, tak aby strona mogła podjąć decyzję czy w takim przesłuchaniu chce uczestniczyć. Wyjątek pozwalający na utajnienie danych świadka, nie ma stanowić instrumentu za pomocą którego wskazany obowiązek informacyjny będzie miał charakter pozorny, lecz powinien znajdować zastosowanie jedynie w sprawach o dużym ciężarze gatunkowym.

Jednocześnie zmodyfikowano treść **§ 1** wskazując, iż strona jest zawiadamiana o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu przynajmniej na 7 dni roboczych. Dodatkowo chcąc uelastycznić przebieg postępowania proponuje się w § 5 wprowadzenie możliwości odstąpienia od sztywnego informowania z 7 dniowym wyprzedzeniem o zaplanowanej czynności jeżeli świadek, biegły oraz strona wyrażą zgodę na inny termin przesłuchania.

Art. 386 jest odpowiednikiem obecnego art. 191 o.p.

Art. 387 jest odpowiednikiem obecnego art. 192 o.p.

Art. 388 jest odpowiednikiem obecnego art. 199a o.p.

Art. 389 jest odpowiednikiem obecnego art. 200 o.p. z pewną jednak istotną modyfikacją. W tym zakresie należy zauważyć, iż na gruncie art. 200 o.p. (po istotnych jego zmianach związanych z wprowadzeniem klauzuli, a następnie istotnym jej zmodyfikowaniem ustawą z dnia 23.10.2018 r.) możliwość dokonywania korekty deklaracji w toku postępowania podatkowego była instytucją wyjątkową przewidzianą jedynie w przypadku zastosowania klauzuli unikania opodatkowania. Przepis art. 389 w zakresie możliwości wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego w istotny sposób zmienia uprawnienia podatnika w zakresie korekty. Tak jak dotychczas organ podatkowy będzie zawiadamiał podatnika o możliwości

wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego a jednocześnie na tym etapie postępowania zagwarantowano w każdym postępowaniu a nie tylko związanym z zastosowaniem klauzuli możliwość skorygowania deklaracji. Zmiana związana jest z wprowadzeniem jako zasady możliwości dobrowolnego skorygowania złożonej deklaracji podatkowej celem usunięcia ujawnionych w wyniku przeprowadzonego postępowania nieprawidłowości przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy aby ten instrument mógł być realnie wykorzystywany przez podatników wymagała nałożenia na organ obowiązku przekazywania informacji i stwierdzonych w toku postępowania nieprawidłowościach. Przepisy ordynacji podatkowej w dotychczasowym kształcie (art. 200) nie nakładały na organy podatkowe obowiązku przedstawienia pisemnej oceny prawnej zgromadzonego w sprawie materiału dowodowego[409], ani przesłanek przyszłego rozstrzygnięcia[410], co jak podkreślano w literaturze w praktyce osłabiało samo gwarancyjne znaczenie tego unormowania[411]. Wprowadzenie tego obowiązku jako zasady skorelowane z prawem do dokonania korekty w każdej sprawie jest rozwiązaniem które może jawić się jako atrakcyjne dla stron postępowania w kontekście ewentualnego zakończenia sporu podatkowego oraz wyeliminowania konsekwencji karnych z tytułu uszczupleń podatkowych. Wydaje się ono również pożądane z uwagi na wzgląd na ekonomikę prowadzonych postępowań.

Niezależnie od generalnej zasady art. 389 wprowadza rozbudowana procedurę związaną z prawem do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego oraz prawem dokonania korekty w przypadku postępowania klauzulowego. Regulacje te stanowią odwzorowanie przepisów art. 200 § 3 – 5, w kształcie nadanym ustawą z 23.10.2018 roku. W istotnym zakresie przepisy art. 389 są skorelowane z przepisami normującymi zasady dokonywania korekty deklaracji tj. art. 138 –140.

4. Proponowane w nowej ordynacji podatkowej rozwiązania zawarte w oddziale 2 zatytułowanym „Księgi podatkowe" zostały zaczerpnięte z aktualnie obowiązujących regulacji prawnych. Wprowadzone zmiany stanowią jedynie usystematyzowanie istniejących do tej pory przepisów.

Art. 390 jest odpowiednikiem art. 193 o.p.

Art. 391 jest odpowiednikiem art. 193a o.p. z drobnymi modyfikacjami wynikającymi ze sposobu zredagowania **§ 2** (syntetyzującego dotychczasowy art. 193a § 2 i 3 o.p.).

[409] Wyrok NSA z dnia 10 stycznia 2013 r., I FSK 235/12, LEX nr 1269504.

[410] Wyrok NSA z dnia 12 września 2012 r., I FSK 979/11, LEX nr 1221200.

[411] D. Strzelec, *Dowody i postępowanie dowodowe w prawie podatkowym*, Warszawa 2015.

5. W oddziale 3 zatytułowanym „Przesłuchania” zawarto unormowania wynikające z dotychczasowych rozwiązań przewidzianych na gruncie ordynacji podatkowej z pewnymi modyfikacjami.

Art. 392 przewiduje zasady wynikające z dotychczasowego brzmienia art. 196 o.p. odnoszącego się do odmowy składania zeznań. W tym zakresie prawo odmowy składania zeznań rozszerzono na powinowatych do drugiego stopnia, jak również osoby pozostającej ze stroną w faktycznym pożyciu. Nowością względem dotychczasowej regulacji jest dodany **§ 4**, zapobiegający zastępowaniu czynności przeprowadzenia dowodu ze źródeł osobowych wezwaniem do przedłożenia wyjaśnień przez świadka. Przepis wprowadza zasadę uniemożliwiającą zastępowanie dowodów pierwotnych jakimi są zeznania świadka dowodami pochodnymi, takimi jak wyjaśnienia na piśmie. Ponadto istotne jest również, że podczas przesłuchania można zadawać świadkowi pytania, które pomogą ustalić stan faktyczny sprawy. Odstępstwo od tej reguły będzie dopuszczalne tylko wtedy gdy strona wyrazi na to zgodę.

W **§ 5** doprecyzowano sytuację gdy organ przesłuchuje osobę nieposługującą się językiem polskim. W przypadku przesłuchania osoby, która składa zeznania w języku obcym przepisy art. 396 § 3 i 4 stosuje się odpowiednio. Tym samym, w takiej sytuacji przebieg przesłuchania utrwala się za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk. 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. 393 zawiera dotychczasowe rozwiązanie odnoszące się do bezwzględnego zakazu przesłuchiwania niektórych osób w charakterze świadków, znane z aktualnie obowiązującego art. 195 o.p. Modyfikacja w tym zakresie dotyczy rozszerzenia katalogu dotychczasowych podmiotów o osobę mediatora w ściśle określonych przypadkach.

Art. 394 zawiera rozwiązanie tożsame z obowiązującym art. 199 o.p. w zakresie wyrażenia zgody jako warunku koniecznego na przesłuchanie strony.

Nowość w porównaniu do dotychczasowych regulacji prawnych stanowi proponowana treść **art. 395** odnosząca się do możliwości dokonywania konfrontacji w ramach czynności przesłuchania. Obecnie istnieją poważne wątpliwości co do dopuszczalności łącznego przesłuchania świadków albo świadka i strony na te same okoliczności faktyczne sprawy. Wprowadza się zatem możliwość łącznego przesłuchania (konfrontacji) świadków lub strony, która wcześniej była przesłuchiwana. Proponowane rozwiązanie zwiększy wiarygodność dowodów z przesłuchania, zmniejszy koszty postępowania i uciążliwości związane z udziałem strony w toku odrębnie dokonywanych czynności. Powyższe rozwiązanie ma na celu

zwiększenie efektywności postępowania dowodowego poprzez bieżące ustalenie rozbieżności w wypowiedziach i ich ewentualne usunięcie w toku podejmowanej czynności.

. Protokół konfrontacji zawiera w szczególności wskazanie celu czynności i okoliczności, których dotyczą sprzeczności, w tym przytoczenie odpowiednich fragmentów rozbieżnych zeznań, wyjaśnień bądź opinii i ustosunkowanie się osób konfrontowanych do tych sprzeczności (**art. 395 § 2**).

Kolejną zmianę w stosunku do dotychczasowych regulacji stanowi proponowana treść **art. 396** dotycząca możliwości przeprowadzenia przesłuchania na odległość, za pomocą dostępnych technik audiowizualnych. W tym aspekcie proponuje się dopuszczenie stosowania nowoczesnych technik umożliwiających bezpośredni przekaz obrazu i dźwięku w trakcie przeprowadzania czynności przesłuchania strony, świadka lub biegłego na odległość przez organ podatkowy (**§ 1**). Powyższe pozwoli na zaoszczędzenie czasu związanego z prowadzonymi czynnościami przesłuchania, w sytuacji gdy miejsce zamieszkania osoby przesłuchiwanej pozostaje znacznie oddalone od miejsca siedziby organu prowadzącego postępowanie. W przeprowadzanej czynności przesłuchania brać będzie udział pracownik organu właściwego dla miejscowości, w której przesłuchiwana osoba przebywa (**§ 2**). Nadto proponuje się wprowadzenie obligatoryjnego utrwalania czynności przesłuchania za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk (**§ 3**). Proponowane rozwiązanie przyczyni się do zwiększenia wiarygodności przeprowadzonego dowodu oraz wierniej oddawać będzie przebieg czynności, co pozwoli na obiektywizację oceny prawidłowości jej dokonania i zwiększy efektywność działania organu podatkowego. Sporządzony z czynności przesłuchania protokół stanowić będzie uzupełnienie utrwalonego za pośrednictwem technik rejestrowania obrazu i dźwięku dowodu, wobec czego jego treść ograniczona zostanie jedynie do zapisu najistotniejszych oświadczeń osób biorących udział w przeprowadzonej czynności. Zapis utrwalający dokonane czynności będzie stanowił załącznik do protokołu (**§ 4**). Wprowadzono upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych, by w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określił rodzaj urządzeń i środków technicznych służących do utrwalania obrazu lub dźwięku (**§ 5**). Wydając rozporządzenie, minister powinien kierować się koniecznością właściwego zabezpieczenia utrwalonego obrazu lub dźwięku przed utratą dok, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem. Współuczestnictwo Ministra Sprawiedliwości w wydaniu rozporządzeń jest konieczne ze względu na zachowanie możliwości wykorzystania tak utrwalonych dowodów w postępowaniach karnych i karnych skarbowych, oraz ich zabezpieczenie przed utratą dowodu, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem.

7. W oddziale 4 „Biegły” na kanwie dotychczasowych rozwiązań zaproponowane zostały nowe regulacje stanowiące rozwinięcie aktualnych unormowań związanych z koniecznością zasięgnięcia fachowej wiedzy oraz dokonania określonej czynności w ramach prowadzonego postępowania.

W proponowanym **art. 397** zachowano możliwość przeprowadzenia dowodu z opinii biegłego przez organ podatkowy w przypadku konieczności skorzystania z wiadomości specjalnych w toku postępowania, co stanowi odpowiednik dotychczasowego art. 197 o.p.

Nowością w tym zakresie jest dodany **§ 3**, na podstawie którego w formie postanowienia organ będzie orzekał o przeprowadzeniu dowodu z opinii biegłego wraz ze wskazaniem: specjalność i wykształcenia biegłego, przedmiotu i zakresu opinii ze sformułowaniem, w miarę potrzeby pytań oraz termin sporządzenia opinii.

Nadto na podstawie **§ 4** przewidziano możliwość udostępnienia biegłemu akt sprawy w zakresie niezbędnym dla wydania opinii z jednoczesnym umożliwieniem jego wezwania do udziału w przeprowadzeniu dowodu. Powyższa zmiana ma na celu zapewnienie biegłemu dostępu do akt, w przypadku gdy wymagane są wiadomości specjalne, które mogą przyczynić się do wyjaśnienia okoliczności danej sprawy. Jednocześnie organ podatkowy powinien mieć możliwość wezwania biegłego do udziału w przeprowadzeniu dowodu w związku z koniecznością zasięgnięcia wiadomości specjalnych, w których jest posiadaniu, szczególnie przy dokonywaniu oględzin.

Kolejną zmianę stanowi dodany **§ 5** umożliwiający organowi podatkowemu w razie zaistnienia sprzeczności lub niejasności w opinii ponownego skonfrontowania jej treści w ramach złożenia wyjaśnień, przeprowadzenia opinii uzupełniającej lub powołania innych biegłych. Zgodnie z tym przepisem jeżeli przedłożona opinia jest niepełna lub niejasna albo gdy zachodzi sprzeczność w samej opinii lub między różnymi opiniami w tej samej sprawie, organ może wezwać ponownie autora opinii do ustnego wyjaśnienia treści opinii złożonej na piśmie, zażądać od biegłego dodatkowej opinii lub złożenia wyjaśnień w ramach konfrontacji ewentualnie organ może powołać innych biegłych.

8. W oddziale 5 **art. 398** stanowi odpowiednik dotychczasowego art. 198 o.p. Zmodyfikowano jedynie treść **§ 2** wyraźnie wskazując, iż strona oraz inne podmioty, u których znajduje się przedmiot oględzin, są zobowiązane obowiązane, na wezwanie organu podatkowego, do okazania tego przedmiotu.

Art. 399 wprowadza nowe rozwiązanie w postaci możliwości wezwania przez organ podatkowy wystawcy dokumentu sporządzonego w postaci elektronicznej do przekazania tego dokumentu za pomocą środków komunikacji elektronicznej albo na informatycznym nośniku danych.

Powyższe związane jest z umożliwieniem organowi podatkowemu zweryfikowania autentyczności przedłożonego w postaci elektronicznej dokumentu. Można odmówić przekazania dokumentu w przypadku określonym w art. 392 § 1 i 2 oraz art. 393. Przepisy te stosuje się odpowiednio.

9. Proponowane rozwiązania zawarte w oddziale 6 „Dokumenty urzędowe" zostały przeniesione z dotychczasowych regulacji prawnych obecnych pod rządami aktualnych przepisów ordynacji podatkowej w ich dotychczasowym brzmieniu.

Art. 400 jest odpowiednikiem obecnego art. 194 o.p.

Art. 401 jest odpowiednikiem obecnego art. 194a o.p. z tą jednak różnicą, iż zgodnie z § 2 strona zamiast oryginału dokumentu może przedłożyć odpis dokumentu, jeżeli jego zgodność z oryginałem została poświadczona nie tylko jak dotychczas przez notariusza albo profesjonalnego pełnomocnika, ale również pracownika organu podatkowego prowadzącego postępowanie.

10. Proponowane rozwiązania zawarte w oddziale 7 zatytułowanym „Informacje z instytucji finansowych" zostały przeniesione z regulacji ujętej w art. 182-185 obowiązującej ordynacji podatkowej, z tym jednak że w pewnym zakresie uprawnienia organów zostały rozszerzone. W proponowanym **art. 402 § 1 pkt 1-5** rozszerzono obecnie obowiązujące obowiązki banku w zakresie udzielenia informacji organowi podatkowemu o przekazanie informacji w zakresie danych kontrahenta transakcji. Z obowiązującego art. 182 wynika, że bank nie udziela organowi podatkowemu informacji w zakresie wykazu operacji z podaniem opisu, daty, kwoty i danych kontrahenta transakcji. Natomiast w myśl **art. 402 § 1** ww. informacje będą przekazywane organowi podatkowemu. Wydaje się, iż rozszerzenie zakresu przekazywanych informacji o dane kontrahenta jest potrzebne jeśli ta instytucja ma spełniając funkcje pozyskiwania istotnych informacji w toku kontroli lub postepowania. W chwili obecnej na podstawie przepisów o STIR przekazywany jest systematycznie zakres danych o operacjach. Z drugiej strony na podstawie przepisów o KAS także organy celno – skarbowe mają instrument pozyskiwania informacji. Dlatego wydaje się, iż danie organom podatkowym takiego uprawnienia jest potrzebne. Aktualnie z uwagi na ograniczony zakres informacji od instytucji finansowych istnieje możliwość przekazania sprawy z tego powodu naczelnikowi urzędu celno – skarbowego w art. 18d § 1, zgodnie z którym „Organ podatkowy pierwszej instancji przekazuje, w drodze postanowienia, do dalszego prowadzenia przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, po wyrażeniu uprzednio zgody przez ten organ, prowadzone postępowanie podatkowe, jeżeli informacje otrzymane przez organ podatkowy z banku lub innej instytucji finansowej, o których mowa w art. 182, nie pozwalają na wyjaśnienie istotnych okoliczności

faktycznych sprawy". Wydaje się iż nie jest uzasadnione aby w każdej sytuacji, sprawy tego typu (tylko z uwagi na niewystarczające dane z banku) przejmował do rozpoznania naczelnik UCS, który stosuje tzw. twardą procedurę.

Rozdział 9. Rozprawa

1. Kilka lat obowiązywania dotychczasowych przepisów o rozprawie (art. 200a-200d – rozdział 11a) skłania do pewnych wniosków na temat faktycznej użyteczności tej instytucji dla gromadzenia, konfrontowania i ewentualnie oceny materiału dowodowego. Choć idea wprowadzenia rozprawy do postępowania podatkowego jest słuszna, to jednak stosowanie przepisów w dotychczasowym kształcie budziło pewne wątpliwości, które wynikają z kilku względów. Po pierwsze, regulacja dotycząca instytucji rozprawy, jaka znalazła się w ordynacji podatkowej, była skromniejsza niż zawarta w przepisach kodeksu postępowania administracyjnego i zbyt skromna wobec potrzeb. Po drugie, przepisy te różnią się od regulacji dotyczących instytucji rozprawy w ogólnym postępowaniu administracyjnym. Zasadnicza różnica wiąże się z jej umiejscowieniem jedynie w toku postępowania odwoławczego. To wywołuje podstawowe wątpliwości prawne dotyczące zasadności skorzystania z tego sposobu wyjaśnienia okoliczności sprawy dopiero na tym etapie postępowania[393] oraz zakresu czynności podejmowanych w ramach rozprawy z uwagi na zasadę dwuinstancyjności postępowania.

W praktyce trudno oprzeć się na doświadczeniach praktycznych, bowiem pomimo kilku lat obowiązywania przepisów wykorzystanie instytucji rozprawy jest w praktyce znikome. Z danych MF na 2012 rok wynika, że za lata 2007-2012 łącznie przeprowadzono 100 rozpraw podatkowych, z czego: SKO – 69 rozpraw; DIS – 30 rozpraw; DIC – 1 rozprawa.

2. Ze względu na mankamenty, jakie wiążą się z instytucją rozprawy w dotychczasowym kształcie, regulacje dotyczące tej instytucji wymagają przebudowy. Instytucja rozprawy podatkowej mogłaby stanowić dobry instrument służący wyjaśnieniu stanu faktycznego w sprawie podatkowej, lecz niewątpliwie lepszym rozwiązaniem byłoby jej umiejscowienie w ramach postępowania w I instancji z uwagi na aspekt pragmatyczny, ale również ze względu na to, że zakres czynności dowodowych, jakie mogą być przeprowadzone przez organ odwoławczy, powinien być węższy niż przed organem I instancji – oraz uszczegółowienie

[393] W związku z wprowadzeniem tej instytucji do przepisów ordynacji Prof. B. Brzeziński w opinii załączonej do projektu ustawy wskazywał: „Obecne rozwiązanie zdaje się odzwierciedlać taką oto filozofię myślenia <w pierwszej instancji – podatek wymierzy; w drugiej – zastanowić się czy dobrze to zrobiono (…)> - opinia z dnia 27.08.2006 r. o rządowym projekcie ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 731).

samej regulacji[394]. Choć taki zamysł przyświecał przy tworzeniu projektu to na etapie prac zdecydowano o pozostawieniu rozprawy jedynie na etapie postępowania odwoławczego.

3. Rozprawa w toku postępowania podatkowego przed organem odwoławczym będzie mogła zostać przeprowadzona zarówno z urzędu, jak i na wniosek strony, o czym stanowi proponowana treść **art. 406**. W zakresie okoliczności uzasadniających przeprowadzenie rozprawy dokonano pewnej modyfikacji. Mianowicie organ podatkowy przeprowadzi w toku postępowania rozprawę z urzędu w każdym przypadku, gdy może to zapewnić przyśpieszenie lub uproszczenie postępowania lub jeżeli zachodzi potrzeba wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy przy udziale świadków lub biegłych albo w drodze oględzin. W dotychczasowym kształcie rozprawa mogła być przeprowadzona w przypadkach, w których zachodziła potrzeba sprecyzowania argumentacji prawnej prezentowanej przez stronę w toku postępowania. Wydaje się jednak, że jeśli chodzi o sprecyzowanie argumentacji prawnej, rozprawa nie jest w tym zakresie rozwiązaniem niezbędnym. Zdecydowanie bardziej zasadne wydaje się rozpatrywanie tych okoliczności w ramach tzw. postępowania gabinetowego. Ponadto rozprawa będzie mogła być przeprowadzona na wniosek strony.

Na organie podatkowym w zakresie proponowanych zmian będzie spoczywał obowiązek analizy, czy w świetle okoliczności sprawy nie zachodzą przesłanki do przeprowadzenia rozprawy z urzędu. W literaturze akcentuje się przy tym obligatoryjny, przy wystąpieniu wyliczonych przesłanek, wymóg przeprowadzenia rozprawy[395]. Z kolei, jeśli z wnioskiem o przeprowadzenie rozprawy wystąpi strona, co przewiduje proponowana treść **art. 406 § 1 pkt 2** o.p. (odpowiednik dotychczasowego art. 200a § 1 pkt 2 o.p.), to powinna ona uzasadnić potrzebę jej przeprowadzenia. Jeżeli powołuje się na konieczność wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego, to we wniosku zgodnie z **art. 406 § 2** powinna wykazać, które okoliczności sprawy powinny być wyjaśnione oraz jakie czynności i z udziałem jakich uczestników powinny być dokonane na rozprawie. Złożonym wnioskiem organ podatkowy nie jest związany, choć działanie organu odwoławczego nie ma w tym względzie charakteru uznaniowego. W **§ 3 art. 406** wprowadzono możliwość zorganizowania przez organ podatkowy spotkania uzgodnieniowego ze stroną w celu wyjaśnienia wątpliwości, co do złożonego przez nią wniosku. Przebieg spotkania uzgodnieniowego może być ponadto

[394] D. Strzelec, Rozprawa jako sposób wyjaśnienia okoliczności sprawy w podatkowym postępowaniu odwoławczym, „Monitor Podatkowy" 2007, nr 2.

[395] K. Teszner, Rozprawa w postępowaniu podatkowym, Lex 2014.

utrwalony za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk w tym na informatycznych nośnikach danych.

Organ może odmówić przeprowadzenia rozprawy. Na gruncie dotychczasowych przepisów art. 200a § 3 o.p. wskazywał, iż organ mógł odmówić przeprowadzenia rozprawy, gdy jej przedmiotem mają być okoliczności niemające znaczenia dla sprawy albo gdy okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem. W tym zakresie proponuje się odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów art. 383 § 2 i 3 dotyczących odmowy uwzględnienia wniosku dowodowego strony. Sformułowanie „okoliczności te są wystarczająco potwierdzone innym dowodem" odnosi się do sytuacji, gdy żądanie dotyczy okoliczności już stwierdzonej na korzyść strony, co wynika z odesłania do art. 383 § 3. Jeżeli więc dowód dotyczy tezy odmiennej niż udowodniona (stanowi tzw. przeciwdowód), to powinien on zostać przeprowadzony, a jeżeli strona wnioskuje o uczynienie tego w ramach rozprawy, to organ powinien rozważyć, czy taki wniosek należałoby uwzględnić, biorąc pod uwagę również, jakie dowody miałyby zostać przeprowadzone oraz jaki byłby zakres tego postępowania względem materiału dowodowego już w sprawie zgromadzonego, stąd odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 383 § 3. Nie jest wykluczona i taka sytuacja, w której w wyniku wniosku strony o przeprowadzenie określonego dowodu w ramach rozprawy organ nie znajdzie dostatecznych podstaw do przeprowadzenia w tym celu rozprawy, natomiast przeprowadzi wnioskowany przez stronę dowód, np. przesłucha kolejnego świadka w ramach normalnych czynności dowodowych, zapewniając oczywiście stronie czynny udział w trakcie ich przeprowadzania.

Nowość względem dotychczasowych rozwiązań stanowić będzie wskazanie *explicite*, że rozprawę w toku postępowania odwoławczego przeprowadza się jedynie w celu uzupełnienia dowodów, zgromadzonych przez organ I instancji (**art. 406 § 7**). Rozwiązanie to podyktowane jest tym, iż możliwość wyjaśniania okoliczności sprawy, w szczególności w ramach rozprawy w postępowaniu odwoławczym, z wykorzystaniem zgromadzonych dopiero w ramach postępowania odwoławczego dowodów, z zasady powinna być ograniczona. Dotyczy to zwłaszcza wykorzystania takich środków dowodowych, jak dowód z opinii biegłego, czy też powoływanie dopiero na tym etapie postępowania kluczowych świadków. Słuszność takiego poglądu znajduje oparcie w nielicznych wyrokach dotyczących instytucji rozprawy[396]**.** Wskazuje się bowiem, iż zakres dopuszczalności rozprawy w celu wyjaśnienia istotnych okoliczności stanu faktycznego nie może naruszać zasady dwuinstancyjności, jako jednej z

[396] Zob. wyrok WSA w Gliwicach z dnia 2 kwietnia 2008 r**.,** III SA/Gl 1765/07.

podstawowych gwarancji procesowych praw strony[397]. Rozprawa nie może w żadnym razie zastępować postępowania dowodowego prowadzonego przez organ I instancji[398]. Nie może być również formą wyjaśniania zasadniczych wątpliwości stanu faktycznego sprawy. Z uwagi na powyższe nie sposób zaakceptować praktyki polegającej na wyjaśnieniu istniejących wątpliwości dotyczących okoliczności stanu faktycznego – istotnych niewątpliwie dla jej rozstrzygnięcia – w wyniku przeprowadzenia przez organ odwoławczy rozprawy administracyjnej[399]. Należy zaakcentować, że rozprawa podatkowa nie służy powtórzeniu postępowania dowodowego przeprowadzonego przez organ I instancji w związku ze stwierdzeniem, iż ocena poszczególnych dowodów jest nieprawidłowa[400].

Możliwość wyjaśniania okoliczności sprawy, w ramach rozprawy w postępowaniu odwoławczym, z wykorzystaniem zgromadzonych dopiero w ramach postępowania odwoławczego dowodów jest ograniczona z uwagi na art. 467 § 2 w myśl którego organ odwoławczy może przeprowadzić, na wniosek strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów zebranych w sprawie przez organ, który wydał decyzję, albo zlecić przeprowadzenie tego postępowania temu organowi.

4. Nowość na gruncie instytucji rozprawy podatkowej będzie stanowił **art. 407**. Przepis ten określa czynności, do podjęcia których zobligowany jest organ podatkowy przed przeprowadzeniem samej rozprawy. Rozwiązania zawarte w proponowanym **§ 1** mają za zadanie usprawnić proces samej rozprawy poprzez przygotowanie strony za pomocą wezwania do przedłożenia stosownych dowodów związanych z przedmiotem rozprawy. Ponadto wezwanie będzie zawierało także określenie czasu, miejsca i przedmiotu rozprawy (**§ 2**). W takim samym kształcie zachowany zostanie obowiązek doręczenia zawiadomienia o rozprawie na co najmniej 7 dni przed jej przeprowadzeniem (**§ 3**), co stanowi odpowiednik dotychczasowego rozwiązania zawartego w art. 200b o.p.

5. Rozprawą – stosownie do proponowanego **art. 408** – kierować będzie upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu podatkowego drugiej instancji, przed którym toczy się postępowanie. W przypadku gdy postępowanie toczy się przed samorządowym kolegium odwoławczym, rozprawą kieruje przewodniczący składu albo upoważniony członek tego kolegium (**art. 408 § 2**). W toku rozprawy prowadzonej przed organem odwoławczym uczestniczyć będzie nie tylko strona, ewentualnie z reprezentującym ją pełnomocnikiem, ale

[397] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 2 września 2010 r., I SA/Po 381/10.

[398] Wyrok NSA z dnia 8 maja 2012 r., II FSK 2007/10.

[399] Wyrok NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2164/08.

[400] Wyrok NSA z dnia 15 lipca 2011 r., I FSK 1118/10.

również upoważniony pracownik organu I instancji, od którego decyzji wniesiono odwołanie (**art. 408 § 3**). Poprzez uczestniczenie w rozprawie pracownika organu, który wydał decyzję, postępowanie nie nabiera cech postępowania kontradyktoryjnego, w którym mamy do czynienia z dwoma przeciwstawnymi interesami i dwiema stronami, które będą wykazywały określone okoliczności, z których wywodzą konsekwencje prawne[401]. Pracownik organu I instancji nie staje się stroną postępowania, a pracownik organu odwoławczego nie staje się arbitrem w sprawie. Rozwiązanie to stanowi odpowiednik dotychczasowego art. 200c o.p.

6. Ponadto proponuje się wprowadzenie generalnej zasady, iż nieobecność prawidłowo zawiadomionej strony nie stanowi przeszkody do przeprowadzenia rozprawy (**art. 409 § 1**). Przewodniczący rozprawie powinien mieć jednak możliwość odroczenia rozprawy, jeżeli stwierdzi poważne uchybienia w wezwaniu strony lub trudne do przezwyciężenia przeszkody, a także inne ważne przyczyny uniemożliwiające stronie uczestniczenie w rozprawie (**art. 409 § 2**).

7. Uprawnienia strony i kierującego rozprawą upoważnionego pracownika organu w sferze składania wyjaśnień, zgłaszania wniosków oraz przedstawiania dowodów, w tym możliwości uchylenia zadawanych pytań, zachowane zostaną w **art. 410** w dotychczasowym kształcie znanym z art. 200d o.p. Kierujący rozprawą może uchylić zadawane świadkom, biegłym i stronom pytania, jeżeli nie mają one istotnego znaczenia dla sprawy. Jednakże na wniosek strony należy zamieścić w protokole treść uchylonego pytania (**art. 410 § 2**).

Rozdział 10. Umowa podatkowa

1. Rozdział 10 zatytułowany „Umowa podatkowa" kreuje nową instytucję procedury podatkowej. Dotyczy on konsensualnego (opartego na porozumieniu) sposobu załatwiania spraw podatkowych poprzez zawarcie umowy podatkowej między podatnikami a organami podatkowymi. Umowa podatkowa nie jest umową w znaczenie cywilistycznym. Z charakteru i umiejscowienia przepisów o umowie podatkowej wyraźnie wynika, że w tym przypadku nie mamy do czynienia z konstrukcją typową dla prawa cywilnego, opartą w decydującej mierze na równoprawności stron i ekwiwalentności świadczeń. Instytucja umowy podatkowej została wprowadzona tylko na użytek ordynacji podatkowej i nie jest możliwe w tym względzie odwoływanie się do przepisów Kodeksu cywilnego.

[401] A. Biegalski, Rozprawa w postępowaniu podatkowym – przebieg i konsekwencje, „Prawo i Podatki" 2007, nr 1, s. 10; D. Strzelec, Rozprawa jako sposób wyjaśnienia…, s. 29; inny pogląd prezentuje M. Szczypiór, Rozprawa w postępowaniu odwoławczym jako nowy element procedury prawno-podatkowej, „Biuletyn Skarbowy" 2007, nr 4, s. 6.

Przyjęto, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej – tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy.

Możliwość zawarcia umowy podatkowej stanowi realizację zasady ugodowego załatwiania spraw (art. 28 § 2).

Obecnie ordynacja podatkowa nie stwarza *expressis verbis* prawnej możliwości rozstrzygania spraw podatkowych (względnie szczegółowych kwestii, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do takiego rozstrzygnięcia) w drodze uzgodnień dokonywanych przez strony stosunku podatkowoprawnego. Faktycznie dochodzenie przez zobowiązanych i organy podatkowe do zgody co do właściwego załatwienia spraw podatkowych ma miejsce już pod rządami obowiązującej o.p. (np. w sprawach dotyczących uprzednich porozumień cenowych). Brak jasnej podstawy normatywnej dla takich uzgodnień stoi jednak na przeszkodzie upowszechnieniu się takiej praktyki.

Sprawy podatkowe długo i niesłusznie uchodziły ze swej natury za zasadniczo „nienegocjacyjne" – tj. takie, których rozstrzyganie w drodze konsensusu między organem podatkowym a stroną sporu jest niedopuszczalne. Tymczasem przestrzeń negocjacyjna (przestrzeń rozmowy i uzgodnień) między podatnikiem a organem podatkowym otwiera się nie tylko w sprawach rozstrzyganych w warunkach tzw. uznania administracyjnego (np. w sprawach ulg w spłacie podatku)[412]. Wprawdzie w praktyce nie każda sprawa nadaje się do rozwiązania polubownego, jednak w odniesieniu do spraw bardziej złożonych nie sposób z góry przewidzieć, w której – w ramach działania zgodnego z prawem – uda się zawrzeć umowę, a w której nie, tym samym nie jest zasadne wprowadzanie zamkniętego katalogu takich spraw. Potencjał negocjacyjny sprawy ujawnia się często dopiero w dyskusji między stronami sporu[413]. Przepisy powinny stwarzać podstawę do takiej dyskusji, a nawet ją promować.

Konsensualne załatwianie spraw (w tym podatkowych) ma wiele zalet. Przyczynia się do sprawności, szybkości i prostoty rozliczenia oraz samego postępowania, daje oszczędności czasu i środków finansowych obu stron (potencjalnego lub zaistniałego) sporu, zwiększa efektywność działania organów podatkowych, pozwala na odciążenie sądów administracyjnych. Podstawową korzyścią jest to, że w wyniku załatwienia sprawy w ten sposób obie strony są usatysfakcjonowane, co – w szczególności – daje szanse dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika oraz dobrze rokuje współpracy między

[412] Podobnie Z. Kmieciak, Mediacja i koncyliacja w prawie administracyjnym, Kraków 2004, s. 160-168.

[413] Na temat dyskursywnego charakteru prawa i argumentacyjnego modelu stosowania prawa zob. np. L. Morawski, Główne problemy współczesnej filozofii prawa. Prawo w toku przemian, Warszawa 1999; J. Stelmach, Kodeks argumentacyjny dla prawników, Kraków 2003; R. Mastalski, Stosowanie prawa podatkowego, Warszawa 2008, s. 168-169 i wielu innych.

nim a organami podatkowymi w przyszłości. Nawet jednak niepowodzenie próby konsensualnego załatwienia sprawy ma przewagę nad sytuacją, w której strony sporu próby takiej w ogóle nie podjęły. Zawsze bowiem rozmowa daje im szansę okazania sobie wzajemnie szacunku, wzięcia aktywnego udziału w dotyczącym ich spraw sporze, swobodnego wyrażenia swoich racji i wysłuchania racji adwersarza itd., co wpływa pozytywnie na ich poczucie sprawiedliwości proceduralnej[414].

Należy w tym miejscu podkreślić, że regulacja niewładczych form działania organów podatkowych jest podstawą normatywną konieczną do przeprowadzenia zmiany w sposobie załatwiania spraw podatkowych. Bez jej ustanowienia zmiana taka nie byłaby możliwa. Jednocześnie wyraźnie należy zaznaczyć, że sama regulacja zmiany tej nie gwarantuje, lecz tylko stwarza jej szansę.

2. Przyjęto, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej, tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy. Nazwa „umowa podatkowa" nawiązuje do tej, która – zgodnie z pierwotnym projektem – miała zostać przyjęta w wyniku nowelizacji k.p.a. („umowa administracyjna")[415].

Regulacja ta nie kreuje nowej, odrębnej i sformalizowanej procedury, lecz stanowi zespół przepisów regulujących instytucję umowy podatkowej na potrzeby ukształtowanych procedur. Obejmuje w szczególności normę kompetencyjną dla organów podatkowych do zawierania umów z podatnikami oraz określa formę procesową umowy i skutki prawne jej zawarcia.

W pierwszym rzędzie przepisy te mają zastosowanie w postępowaniu podatkowym, zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji (stąd ich umiejscowienie w dziale III). Mają one jednak odpowiednie zastosowanie także w innych procedurach podatkowych, w tym w toku kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających (zob. art. 665 i 670).

3. Przepis **art. 411** zawiera ogólną normę kompetencyjną dla organu podatkowego do zawarcia umowy podatkowej i określa jej zakres przedmiotowy. Zakres ten odpowiada „przestrzeni negocjacyjnej" między organem podatkowym a podatnikiem.

Przepis **art. 411 § 1** upoważnia organ podatkowy do zawarcia umowy podatkowej. O braku związania organu wnioskiem strony w tym względzie przesądza użycie wyrazu „mogą" w **§ 1**.

[414] Na temat wpływu poczucia sprawiedliwości proceduralnej na przestrzeganie prawa zob. m.in. T.R. Tyler, Why People Obey the Law: Procedural Justice, Legitimacy and Compliance, New Haven 1990; E. Kirchler, The Economic Psychology of Tax Behaviour, Cambridge 2007; M. Niesiobędzka, Dlaczego nie płacimy podatków? Psychologiczna analiza uchylania się od opodatkowania, Warszawa 2013; R. Sowiński, Uchylanie się od opodatkowania. Przyczyny, skutki i sposoby zapobiegania zjawisku, Poznań 2009. W sprawie sprawiedliwości proceduralnej w postępowaniu administracyjnym zob. np. Z. Kmieciak, Idea sprawiedliwości proceduralnej w prawie administracyjnym (Założenia teoretyczne i doświadczenia praktyki), „Państwo i Prawo" 1994, nr 10.

[415] Zob. A. Krawczyk, Umowa administracyjna (w:) Reforma prawa…, *op. cit.*, s. 145-164.

W obu konfiguracjach umowa podatkowa ma więc charakter konsensualny dla obu związanych nią podmiotów: w każdym przypadku opiera się na zgodzie organu podatkowego oraz strony. Zgodnie z **art. 411 § 4** w razie odmowy zawarcia umowy podatkowej organ podatkowy wydaje postanowienie (na które nie przysługuje zażalenie).

Przepis **§ 2** zakreśla nieprzekraczalne granice wszelkich umów: stanowi, że umowa podatkowa zostaje zawarta w granicach prawa. To bezwzględny warunek, który znajduje zastosowanie niezależnie od wszelkich dodatkowych uściśleń i wyjaśnień zawartych w tym i kolejnych przepisach oraz ujętych w niniejszym uzasadnieniu. Nie może więc zostać zawarta umowa z prawem sprzeczna; w istocie czynność taka nie miałaby charakteru umowy podatkowej, o której mowa w rozdziale 10 i innych przepisach projektowanego aktu.

Zgodnie z **§ 3** umowa podatkowa nie może:

- polegać na ustaleniach, w tym wzajemnych ustępstwach, dotyczących bezpośrednio wysokości wymiaru podatku;
- dotyczyć przesłanek stwierdzenia unikania opodatkowania w rozumieniu art. 35 lub umownych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, albo nadużycia prawa w rozumieniu art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług.

Przepis ten przesądza, że przedmiotem uzgodnień między organem podatkowym a zobowiązanym nie może stać się bezpośrednio kwota podatku – nie mogą oni prowadzić targów o tę kwotę. Takie negocjacje nie byłyby zgodne z polskim porządkiem konstytucyjnym (ze względu na art. 84 i 217, a także art. 2 Konstytucji). Kwota podatku (wysokość zobowiązania podatkowego) wynika z zastosowania do stanu faktycznego normy prawnej. Jednocześnie, chociaż wysokość wymiaru podatku nie będzie podlegała uzgodnieniom bezpośrednio, uzgodnienia będą mogły wpływać na tę wartość pośrednio, jako pochodną np. od powziętych wspólnie ustaleń faktycznych. Organ podatkowy nie powinien mieć możliwości „ustalenia" lub „wykluczenia" umową podatkową przesłanek unikania opodatkowania np. poprzez stwierdzenie, że sposób działania nie był sztuczny albo że przeważającym celem towarzyszącym czynności były kwestie gospodarcze. Te ustalenia nie dotykają bezpośrednio wymiaru podatku w wyniku zastosowania klauzuli, a zatem konieczne jest wyraźne zawarcie takiego zakazu.

Po trzecie, przepis **§ 2** zawiera otwarty katalog obszarów możliwych uzgodnień, określonych w sposób ogólny przedmiotów i przypadków, co do których i w których może być zawarta umowa podatkowa. Katalog ten nie jest wyczerpujący, ma on charakter przykładowy. Jego umieszczenie ma za zadanie konkretyzację ogólnej normy upoważniającej do zawierania umów.

Umowa podatkowa może być zawarta w przypadku wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie, w tym wtedy gdy ich usunięcie w postępowaniu wiązałoby się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami. Przepis ten obejmuje w istocie trzy przypadki, których wspólnym mianownikiem jest występowanie wątpliwości co do stanu faktycznego. Stan faktyczny może być ustalony wyłącznie w takim zakresie, że obiektywnie dopuszcza różne rozstrzygnięcia. Może też być tak, że usunięcie wątpliwości jest obiektywnie utrudnione (z uwagi na upływ czasu, niedostępność materialnych środków dowodowych, śmierć świadków itd.). Wreszcie w niektórych przypadkach próby ustalania stanu faktycznego byłyby niecelowe jako wiążące się z nadmiernymi trudnościami lub kosztami – zbyt wysokimi w stosunku do rezultatu, jaki można przy ich pomocy uzyskać.

Trzeba podkreślić, że przepis ten nie uprawnia do całkowitej rezygnacji z postępowania dowodowego. Po to bowiem, by stwierdzić istnienie wątpliwości, o których w nim mowa, trzeba najpierw w pewnym zakresie postępowanie to przeprowadzić. W wyniku zastosowania tego przepisu nie dojdzie także do naruszenia zasady prawdy obiektywnej. Podstawowym zadaniem organu pozostaje nadal ustalenie stanu faktycznego. Obok tej zasady obowiązują jednak także zasady celowości i efektywności oraz pragmatyzmu, zgodnie z którymi organy podatkowe działają w sposób celowy i efektywny, i mogą odstąpić od dokonania wymaganej przez przepis prawa czynności, jeżeli wiąże się ona z kosztami niewspółmiernymi do rezultatu, jaki można przez tę czynność osiągnąć, pod warunkiem że nie ogranicza to praw zobowiązanego i nie prowadzi do nałożenia na niego obowiązków (art. 22 § 1 i 2). Obowiązuje również zasada załatwiania spraw w porozumieniu z zobowiązanym (art. 28 § 2). Wszystkie te zasady stanowią standardy (nakazy optymalizacyjne), między którymi może dochodzić do kolizji. W takim przypadku zasady (a ściślej – wartości, które zasady te realizują) podlegają wyważeniu. Ostatecznie niektóre z nich (lub częściej – wszystkie) zostają zrealizowane w sposób niepełny – po to, by pozostawić przestrzeń dla realizacji pozostałych. Tak też jest w przypadku właśnie omawianym: zasada prawdy obiektywnej częściowo ustępuje po to, by w pewnym stopniu mogły zostać zrealizowane pozostałe zasady, np. zasada celowości i efektywności.

Współdziałanie strony w realizacji obowiązku organu do wyczerpującego zebrania i rozpatrzenia całego materiału dowodowego oraz realizacji zasady prawdy obiektywnej sprzyja realizacji tych obowiązków, a stronie daje poczucie czynnego uczestnictwa w postępowaniu[416].

[416] Podobnie: uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a., s. 40.

Należy także wskazać, że już na gruncie obowiązującej o.p. organy podatkowe faktycznie nie są (bo nie mogą być) zobowiązane do nieograniczonego i niepoddanego żadnym obostrzeniom gromadzenia materiału dowodowego. Czynności dowodowe podlegają rozlicznym ograniczeniom prawnym i faktycznym.

Należy także zwrócić uwagę, że skutkiem ustaleń ze stroną postępowania powziętych co do postępowania dowodowego może być nie tylko rezygnacja z niektórych czynności dowodowych, lecz decyzja o ich dokonaniu w sposób bardziej skuteczny lub efektywny, np. dzięki uzgodnieniu ze stroną kolejności lub terminu ich przeprowadzenia, ustaleniu dowodów, jakie zostaną przeprowadzone itd.

Wreszcie ustalenia dotyczące stanu faktycznego i postępowania dowodowego także w porządkach prawnych innych państw uznaje się za odpowiednie do prowadzenia negocjacji i zawierania ugód (zob. np. „Litigation and Settlement Strategy" brytyjskiej administracji podatkowej HMRC – Her Majesty's Revenue and Customs)[417]. Ustalenia faktyczne stanowią typowy obszar negocjacji z uwagi na złożoność stanów faktycznych występujących we współczesnym życiu społecznym i gospodarczym oraz naturalne ograniczenia postępowania dowodowego, wynikające tak z owej złożoności, jak i z ograniczonych środków pozostających w dyspozycji organów podatkowych.

Przepis **art. 411 § 2** wymienia następnie jako obszar możliwych uzgodnień charakter albo wartość transakcji, czynności lub zdarzenia. Do kategorii tej należą spory o przedmiot transakcji (zespół aktywów lub jego zorganizowaną część) albo jego wartość (zwłaszcza spory dotyczące sposobu zastosowania przepisów o cenach transferowych). Sprawy te są trudne i sporne; co istotne, często nie istnieje ich jedyne poprawne rozwiązanie. Dotyczy to zwłaszcza wartości transakcji, która prawidłowa i dająca się uzasadnić wyrażona jest raczej przedziałem wartości niż konkretną liczbą. To stwarza kolejną naturalną przestrzeń do negocjacji między organem podatkowym a zobowiązanym.

W dalszej kolejności przepis ten wymienia umowy podatkowe zawarte w przedmiocie zastosowania ulg w spłacie podatków, w szczególności rodzaju ulgi, którą należy zastosować oraz sposobu jej zastosowania. W tych przypadkach organ podatkowy działa w warunkach uznania administracyjnego, ale mimo to może w porozumieniu z zobowiązanym określić, jaki rodzaj ulgi zostanie zastosowany (np. umorzenie zaległości podatkowej, czy rozłożenie jej na raty) i w jaki sposób (np. na ile rat zostanie rozłożona zaległość podatkowa).

[417] Zob. także dokument „Resolving tax disputes – Commentary on the litigation and settlement strategy", a także przystępne wyjaśnienie celu i przebiegu mediacji adresowane do ogółu podatników: https://www.gov.uk/guidance/tax-disputes-alternative-dispute-resolution-adr.

Kolejny przepis wymienia uzgodnienia co do poszczególnych zagadnień wynikających w toku postępowania podatkowego. Chodzi o szczegółowe kwestie, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do rozstrzygnięcia. Przedmiotem umowy będzie mogło stać się nie tylko rozstrzygnięcie sprawy, lecz także kwestie szczegółowe, które powstają w trakcie postępowania lub kontroli podatkowej, nieprzesądzające rozstrzygnięcia (np. zakres postępowania dowodowego, które należy przeprowadzić, zawieszenie postępowania podatkowego na określony czas za zgodą strony postępowania oraz organu, wytypowanie sprawy reprezentatywnej, lista zagadnień spornych między organem podatkowym a stroną, ułatwiająca prowadzenie sporu na dalszym jego etapie w sposób ustrukturyzowany i jego rozstrzygnięcie przez sąd administracyjny). Niepowodzenie próby powzięcia uzgodnień co do całości sprawy nie będzie wykluczać ich dokonania w węższym zakresie, np. co do listy punktów spornych i niespornych, cząstkowych ustaleń faktycznych itd.

Wreszcie umowy podatkowe będą mogły zostać również zawarte, gdy stanowi tak przepis szczególny; chodzi w tym przypadku o przepisy innych ustaw podatkowych. Przykładami takich przepisów są art. 86 ust. 2e i art. 90 ust. 8 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług dotyczące uzgadniania przez podatnika z naczelnikiem urzędu skarbowego (w formie protokołu) prognozy współczynnika VAT. Z uwagi na odpowiednie stosowanie przepisów o umowie podatkowej także w czynnościach sprawdzających uzgodnienia te będą mogły być dokonywane w ich proceduralnych ramach. Jednocześnie stosownie do art. 414 przepisy o umowie podatkowej będą się stosować odpowiednio do uzgodnień dokonywanych na podstawie przepisów odrębnych.

Przepis **art. 412 § 1** stanowi, że w celu zawarcia umowy podatkowej organ podatkowy może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe, oraz określa sposób dokumentowania takiego spotkania. Instytucja spotkań uzgodnieniowych jest znana już obowiązującej o.p.

Przed zawarciem umowy podatkowej organ podatkowy może zwrócić się do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o opinię w sprawie zasadności zawarcia tej umowy. Niewydanie przez niego opinii w terminie 21 dni od dnia zwrócenia się o nią przez organ podatkowy uważa się za równoznaczne z opinią o zasadności zawarcia umowy podatkowej (**art. 412 § 2**). Przepis ten wychodzi naprzeciw obawom o niewykorzystywanie nowo kreowanej instytucji umowy podatkowej ze względu na obawy urzędników o zarzuty naruszenia prawa czy wręcz korupcji. Ma zatem za zadanie ośmielić organy podatkowe (właściwie działających w ich imieniu pracowników) do zawierania umów podatkowych. Jednocześnie przez zakreślenie dość krótkiego terminu na wydanie opinii przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej jest on

skonstruowany w sposób, który nie zagrozi dynamice uzgodnień między organem podatkowym a zobowiązanym i nie spowoduje nadmiernego wydłużenia postępowania.

Zawarcie umowy podatkowej jest czynnością, z której sporządza się protokół – stanowi o tym **art. 412 § 3**. Przepis ten jest zamierzonym naddatkiem ustawowym; stosowna norma prawna wynika bowiem już z art. 372 § 2 pkt 6, w którym wprost wskazano umowę podatkową. Uznano jednak za uzasadnione z punku widzenia jasności aktu prawnego, by przepis tej treści umieścić także w rozdziale 10.

Umowa podatkowa zawarta przed mediatorem jest również dokumentowana protokołem. Protokół ten sporządza jednak mediator, a nie organ podatkowy. Uzasadnia to jego odrębną regulację.

Odpis protokołu doręcza się stronie (**art. 412 § 3 zd. drugie**). Jego oryginał zostaje włączony do akt sprawy.

4. Moc umowy podatkowej określa **art. 413**. Jego **§ 1** stanowi, że ustaleniami wynikającymi z umowy jest związany organ podatkowy. To oznacza, że ustalenia te organ podatkowy jest zobowiązany przyjąć i odzwierciedlić w treści swojego rozstrzygnięcia – decyzji lub postanowieniu (ewentualnie, w procedurach innych niż postępowanie podatkowe, w treści protokołu kontroli podatkowej, wyniku kontroli celno-skarbowej lub innym sposobie zakończenia procedury).

Treść ustaleń między organem a stroną postępowania może także być tego rodzaju, że w ich rezultacie strona z własnej woli zdecyduje się zachować w określony sposób: np. cofnie wcześniej wniesiony środek zaskarżenia, zmodyfikuje swoje żądanie (np. sformułowane we wniosku o stwierdzenie nadpłaty) lub nie wniesie środka zaskarżenia od decyzji opartej na umowie podatkowej. Strona nie będzie jednak umownie zobowiązana, aby to uczynić – nie będzie związana ustaleniami wynikającymi z umowy podatkowej. Jest to zabieg celowy. Na podstawie umowy podatkowej w sposób automatyczny ustalenia z niej wynikające zostaną przeniesione do decyzji podatkowej z uwagi na związanie nią organu podatkowego. W ten sposób staną się one wiążące także dla strony, o ile od decyzji tej nie wniesie ona środka zaskarżenia. Z kolei wskazanie w przepisie, że ustalenia te wiążą także zobowiązanego, wyłączyłoby część jego praw, w tym pełną zaskarżalność decyzji podatkowych (fundamentalne uprawnienie procesowe zobowiązanych). Decyzje nie mogłyby być zaskarżone z powodu swojej niezgodności z prawem, lecz – w bardziej ograniczonym zakresie – z powodu niezgodności z umową podatkową. To byłoby zbyt daleko idącą, a przez to niepożądaną ingerencją zarówno w sferę uprawnień zobowiązanych, jak i w utrwalony schemat procesowy.

Decyzja podatkowa oparta na ustaleniach umowy podatkowej, o ile zostanie zaskarżona, będzie podlegać kontroli instancyjnej i sądowej. Z uwagi na treść art. 413 § 1 powodem niezgodności decyzji z prawem może być jej niezgodność z zawartą umową. Decyzja może także zostać wzruszona w trybach nadzwyczajnych.

Jednocześnie związanie organu podatkowego umową podatkową nie ma charakteru bezwzględnego. Stanowi o tym **art. 413 § 2**. Przepis ustanawia wyjątki od mocy wiążącej umów podatkowych. Nie są wiążące ustalenia wynikające z umowy podatkowej zawartej z naruszeniem prawa lub co do której zaistniały przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania w sprawie zakończonej decyzją ostateczną lub stwierdzenie nieważności decyzji ostatecznej. Przepis ten otwiera możliwość wzruszenia decyzji podatkowej opartej na umowie podatkowej między innymi w sytuacji, gdy umowa dotknięta jest wadami prawnymi.

Przepisy art. 488 § 1 i art. 494 stosuje się odpowiednio, przez co należy rozumieć, że wyrażone w nich przesłanki wznowienia postępowania i stwierdzenia nieważności należy w tym przypadku odnosić do umowy podatkowej. W razie wznowienia postępowania zakończonego decyzją ostateczną opartą na umowie podatkowej lub stwierdzenia nieważności takiej decyzji umowa podatkowa nie wiąże organu w sytuacji, gdy wady uzasadniające wzruszenie decyzji dotyczą samej umowy (np. została ona zawarta w wyniku przestępstwa, z rażącym naruszeniem prawa, dotyczy sprawy już rozstrzygniętej decyzją ostateczną, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody istniejące w dniu zawarcia umowy nieznane organowi, który ją zawarł itd.). Jeżeli decyzji podatkowa zasługuje na wzruszenie z powodów niezwiązanych z umową podatkową (np. nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody dotyczą zagadnienia innego niż to, które było przedmiotem umowy), umowa ta pozostaje wiążąca dla organu w ponownie prowadzonym postępowaniu.

Zgodnie z **art. 413 § 3**, jeżeli wznowienie postępowania jest możliwe tylko na wniosek strony, ustalenia wynikające z umowy podatkowej nie są wiążące tylko w przypadku, gdy strona o to wystąpi.

Z kolei **art. 413 § 4** pozwala – w drodze wyjątku – nie uwzględnić ustaleń wynikających z umowy podatkowej w decyzji wymiarowej wydanej w wyniku procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska.

Zgodnie z **art. 413§ 5** organ podatkowy może nie uwzględnić ustaleń wynikających z umowy podatkowej w decyzji wymiarowej wydanej z zastosowaniem art. 33 albo art. 5 ust. 5 ustawy z

dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług lub innych przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania, albo środków ograniczających umowne korzyści.

Rozdział 11. Mediacja

1. Rozdział 11 reguluje mediację podatkową. Mediacja to procedura rozwiązywania sporów między organami podatkowymi a zobowiązanymi z udziałem bezstronnej i neutralnej osoby trzeciej: mediatora[418].

To ważna nowość w procedurze podatkowej. W warunkach konfliktowości relacji między podatnikami a organami podatkowymi na przeszkodzie rozwiązaniu sporu mocą zawartej między nimi umowy mogą stanąć trudności komunikacyjne. Mediacja zostaje ustanowiona jako mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem podatkowym (pracownikiem działającym z jego upoważnienia) a zobowiązanym, a nie mechanizm merytorycznego rozstrzygnięcia sporu. Stanowi ona w istocie „wspomagane negocjacje" między organem podatkowym a podatnikiem (stroną postępowania podatkowego).

Mediacja podatkowa jest skonstruowana z poszanowaniem podstawowych zasad: dobrowolności (dla obu stron i na każdym jej etapie); bezstronności i neutralności oraz poufności[419]. Jest to procedura akcesoryjna wobec postępowania podatkowego. Jej wszczęcie jest możliwe na każdym etapie postępowania podatkowego (w toku postępowania podatkowego w I lub w II instancji).

Zadaniem mediatora jest przede wszystkim ułatwienie komunikacji między organem podatkowym a zobowiązanym – stroną postępowania podatkowego. Może to pozytywnie oddziaływać na zaufanie strony do organu podatkowego, na który niekorzystny wpływ może mieć nierówność stron wpisana w istotę stosunku podatkowoprawnego. Mediator buduje dobrą relację między stroną a organem[420].

Dotychczasowej praktyce jest znana mediacja sądowoadministracyjna (mediacja w postępowaniu przed sądem administracyjnym)[421], uregulowana w rozdziale 8 działu III (art.

---

[418] Zob. m.in. E. Gmurzyńska, R. Morek (red.), Mediacje. Teoria i praktyka, Warszawa 2014; A. Kalisz, A. Zienkiewicz, Mediacja sądowa i pozasądowa. Zarys wykładu, Warszawa 2013; J. Czapska, M. Szeląg-Dylewski (red.), Mediacje w prawie, Kraków 2014; Z. Kmieciak, Mediacja i koncyliacja…, *op. cit.* i wiele innych.

[419] Podobnie w uzasadnieniu projektu nowelizacji k.p.a.; por. 37-39 (www.sejm.gov.pl; druk sejmowy nr 1183).

[420] Podobnie s. 38 uzasadnienia projektu nowelizacji k.p.a.

[421] Zob. także: W. Federczyk, Mediacja w postępowaniu administracyjnym i sądowoadministracyjnym, Warszawa 2013, s. 134-197; Z. Kmieciak, Mediacja i koncyliacja…, *op. cit.*, s. 150 i nast.; B. Dauter, Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (w:) S. Pikulski (red.), Ius et lex. Księga jubileuszowa Profesora Andrzeja Kabata, Olsztyn 2004; T. Świetlikowski, Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (ujęcie praktyczne), „Zeszyty Naukowe Sądownictwa Administracyjnego" 2005, nr 2-3; T. Woś, Postępowanie mediacyjne w ustawie – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (w:) Podmioty administracji publicznej i prawne formy ich działania, Toruń 2005; A. Kalisz, Quasi-mediacyjność postępowania mediacyjnego przed sądami administracyjnymi (w:) J. Olszewski (red.), Arbitraż i mediacja. Praktyczne aspekty stosowania prawa, Rzeszów

115-118) ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Jest ona wykorzystywania w znikomym stopniu z uwagi na wady regulacji i brak przygotowania administracji podatkowej do jej stosowania. Legislacyjne i koncepcyjne wady regulacji zostały obecnie usunięte w drodze nowelizacji p.p.s.a.

Mediacja została wprowadzona również w postępowaniu administracyjnym – zob. rozdział 5a k.p.a. Należy podzielić pogląd wyrażony wobec mediacji administracyjnej wprowadzanej nowelizacją k.p.a.: „mediacja ma (…) w tym przypadku charakter transformujący – jest możliwa nie tyle pod warunkiem uprzedniej modernizacji administracji publicznej, ale właśnie jako jeden ze sposobów zmieniania kultury administrowania na bardziej przyjazny administrowanym"[422].

Mediacja w sprawach podatkowych jest wykorzystywana w wielu państwach, nie tylko anglosaskich (Wielka Brytania, Kanada, Australia, USA), ale także takich jak Holandia, Włochy czy Chorwacja, o zbliżonej do polskiej kulturze prawnej. Na potrzebę wprowadzenia mediacji do podatkowych procedur przedsądowych od dawna wskazuje się w doktrynie[423]; taki jest też głos praktyki podatkowej[424].

2. Zakres i podstawowe założenia mediacji określa **art. 415**. Przepis **§ 1** stanowi, że mediacja może być prowadzona w przypadkach, w których może zostać zawarta umowa podatkowa i w celu doprowadzenia do jej zawarcia. Mediacja jest prowadzona celem doprowadzenia do zawarcia umowy. Mediacja może jednak nie zakończyć się porozumieniem stron i zawarciem umowy podatkowej. Nie znaczy to, że jej przeprowadzenie było zbędne lub przyniosło straty: w jej toku można było osiągnąć inne ważne wartości i korzyści (o charakterze niematerialnym, związane zwłaszcza z poczuciem sprawiedliwości proceduralnej strony). Nie zmienia to faktu, że podstawowym celem mediacji, jej kierunkowym założeniem przyświecającym podejmowanym w niej czynnościom jest osiągnięcie przez strony porozumienia.

2007; J. Harczuk, L. Leszczyński, Mediacja w postępowaniu sądowoadministracyjnym (kontekst przedmiotu procesu decyzyjnego) (w:) J. Olszewski (red.), Arbitraż i mediacja. Aktualne problemy funkcjonowania sądów polubownych i ośrodków mediacyjnych, Rzeszów 2009; A. Mudrecki, Postępowanie mediacyjne w pięć lat po reformie sądownictwa administracyjnego (w:) J. Glumińska-Pawlic (red.), Doradca podatkowy obrońcą praw podatnika, Katowice 2009; M. J. Skrodzka, Mediacja w prawie podatkowym w ujęciu prawa cywilnego, „Przegląd Podatkowy" 2013, nr 8; M. Szeląg-Dylewski, Mediacja przed sądami administracyjnymi – zła regulacja czy zła praktyka? (w:) J. Czapska, M. Szeląg-Dylewski (red.), Mediacje w prawie.., *op. cit.;* D. Sasin-Knothe, Zaufanie jako pozaprawny czynnik stosowania mediacji w postępowaniu sądowoadministracyjnym (w:) P.J. Suwaj, J. Zimmermann (red.), Wpływ przemian cywilizacyjnych na prawo administracyjne i administrację publiczną, Warszawa 2013.

[422] Uzasadnienie nowelizacji k.p.a., s. 35.

[423] Postulat taki został zawarty także (w:) Ministerstwo Gospodarki, Nowa ordynacja podatkowa – projekt rekomendacji, Warszawa, 4 kwietnia 2014 r., s. 12-13.

[424] Zob. np. Podatkowe PwC. Alternatywne metody rozwiązywania sporów podatkowych perspektywą mediacji podatkowej w Polsce, PwC Polska, http://www.pwc.pl.

Sprawę do mediacji kieruje organ podatkowy, który może to uczynić na wniosek lub z urzędu za zgodą strony. Mediacja jest dobrowolna dla organu podatkowego i strony (zasada dobrowolności). Przepisy te oznaczają, że aby sprawa została skierowana do mediacji, potrzebna jest zgoda obu stron sporu. To rozwiązanie jest uzasadnione – mediacja prowadzona bez takiej zgody nie daje szans doprowadzenia do rozwiązania sporu. Wniosek strony o skierowanie sprawy do mediacji powinien zawierać wskazanie jej przedmiotu. Wskazanie to może być ogólne.

Zgodnie z **art. 415 § 4** przebieg mediacji jest jawna wyłącznie dla organu podatkowego, strony i mediatora (zasada poufności).

Przepis **art. 416** określa czynności wstępne wymagane do przeprowadzenia mediacji. Przepis **§ 1** wskazuje postanowienie jako formę procesową, w której organ podatkowy kieruje sprawę do mediacji lub odmawia jej skierowania. Postanowienie to nie podlega zaskarżeniu; w szczególności strona nie może zaskarżyć postanowienia o odmowie skierowania sprawy do mediacji. Jest to wyrazem dobrowolności mediacji dla obu stron sporu, zatem także dla organu podatkowego.

Przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy przeprowadza czynności wstępne: wyjaśnia stronie cele i zasady mediacji; informuje ją o wysokości przewidywanych kosztów mediacji; przyjmuje od niej zgodę na udział w mediacji, udostępnia stronie listę mediatorów, o której mowa w art. 418 § 1 oraz uzgadnia ze stroną osobę mediatora powołanego do prowadzenia mediacji; odbiera zgodę tego mediatora na prowadzenie mediacji (**§ 2**). Wynika z tego, że strona postępowania i organ podatkowy muszą uzgodnić osobę mediatora – dokonują jego wyboru z listy prowadzonej przez Szefa KAS. Swoboda wyboru mediatora ma ogromną rolę dla jej powodzenia – musi to być osoba, którą uczestnicy sporu (osoby reprezentujące organ podatkowy oraz stronę postępowania) darzą zaufaniem i która jest przez nie oceniana jako najbardziej odpowiednia do poprowadzenia mediacji w danej sprawie[425].

Strona i mediator mogą wyrazić zgodę w dowolnej formie, także ustnie do protokołu (**§ 3**).

Wybrany mediator może odmówić prowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów (**§ 4**). Do powodów tych należy na przykład okoliczność pozostawania z osobami zaangażowanymi w spór w relacji niepozwalającej na zachowanie bezstronności, długotrwała choroba, jednoczesne prowadzenie wielu innych mediacji itd.

[425] O wadze swobody wyboru mediatora także w: uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a., s. 39: „Zaufanie do mediatora i świadoma zgoda, aby mediację przeprowadziła określona osoba, ma (…) ogromne znaczenie dla powodzenia mediacji".

Przepis **§ 5** wymienia elementy postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji: oznaczenie organu podatkowego; oznaczenie strony, a jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej,; przedmiot i zakres mediacji; imię i nazwisko mediatora powołanego do prowadzenia mediacji; termin zakończenia mediacji; pouczenie o możliwości wyrażenia sprzeciwu wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy. Niezwłocznie po doręczeniu postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy przekazuje mediatorowi dane kontaktowe strony lub jej pełnomocnika (**§ 7**).

Termin zakończenia mediacji, określony w pierwotnie wydanym postanowieniu, nie może przekraczać dwóch miesięcy od dnia wszczęcia mediacji (**§ 8**). Organ podatkowy, działając na wniosek mediatora oraz za zgodą strony, może postanowieniem przedłużyć ten termin na czas oznaczony niezbędny do zakończenia mediacji (**§ 9**). Termin ten nie jest wliczany do terminu załatwienia sprawy.

Postanowienie o odmowie skierowania sprawy do mediacji doręcza się stronie (na zasadach ogólnych). Postanowienie o skierowaniu sprawy do mediacji doręcza się stronie oraz mediatorowi (**§ 6**).

Zgodnie z **art. 417 § 1** mediację prowadzi mediator. Mediatorem może być osoba wpisana na listę mediatorów **(§ 2)**. Przepis **art. 417 § 3** wymienia warunki, jakie musi spełniać mediator (a wcześniej osoba ubiegająca się o wpis na listę mediatorów prowadzoną przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej). Szczególne jest znaczenie warunku wymienionego w pkt 6, a mianowicie wymogu posiadania umiejętności i wiedzy w zakresie przeprowadzania mediacji, rozwiązywania konfliktów i nawiązywania kontaktów międzyludzkich. Jednocześnie **art. 417 § 4** przewiduje, że mediatorem nie może być sędzia sądu administracyjnego (z wyjątkiem sędziów w stanie spoczynku) ani osoba zatrudniona w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej oraz pracownik urzędu obsługującego organ podatkowy. Do mediatora stosuje się odpowiednio przepisy art. 95 § 1-5 (przepisy o wyłączeniu pracownika).

Przepisy **art. 418-419** dotyczą wpisu na listę mediatorów i sposobu jej prowadzenia. Listę mediatorów prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej. W przedmiocie wpisu na listę mediatorów i skreślenia z tej listy organ ten wydaje decyzję, przy czym jest on zobowiązany dokonać wpisu na listę każdej osoby spełniającej warunki, o których mowa w art. 417 § 2-3.

Wpis na listę mediatorów następuje na wniosek; do wniosku należy dołączyć dokumenty i oświadczenia potwierdzające spełnienie warunków ustawowych oraz wskazanie adresu do doręczeń w kraju, adresu elektronicznego i numeru telefonu. Wpis na listę mediatorów zawiera imię i nazwisko mediatora, wykształcenie kierunkowe mediatora oraz numer telefonu i adres elektroniczny mediatora.

Osoba wpisana na listę mediatorów ma obowiązek zawiadomić Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o utracie któregokolwiek z warunków, o których mowa w art. 417 § 2-3, w terminie 14 dni od dnia, w którym warunek przestał być spełniony. Ma także obowiązek zawiadomić go – niezwłocznie – o każdorazowej zmianie adresu do doręczeń w kraju, adresu elektronicznego lub numeru telefonu (Szef Krajowej Administracji Skarbowej dokonuje wówczas stosownej aktualizacji listy mediatorów).Przepis **art. 420** określa reguły skreślenia mediatora z listy. Zgodnie z jego **§ 1** Szef Krajowej Administracji Skarbowej skreśla mediatora z listy: na jego wniosek, w razie jego śmierci, który przestał spełniać którykolwiek z warunków, o których mowa w art. 417 § 3 pkt 1, 2, 4, 5, 7, i 8, w przypadku powołania do pełnienia urzędu na stanowisku sędziego sądu administracyjnego lub zatrudnienia (lub podjęcia służby) w jednostce lub urzędzie, o których mowa w art. 417 § 4. Stosownie do **§ 2** organ ten może skreślić z listy mediatora w przypadku niewykonywania lub nienależytego wykonywania obowiązków związanych z przeprowadzaniem mediacji.

Kolejne przepisy określające charakter roli mediatora zawiera **art. 421**. Mediatorem prowadzącym mediację jest osoba wskazana w postanowieniu organu podatkowego o skierowaniu sprawy do mediacji. Mediator przy prowadzeniu mediacji zachowuje bezstronność i neutralność (zasada bezstronności i neutralności). Może zrezygnować z prowadzenia mediacji w jej trakcie tylko z ważnych powodów, o których jest obowiązany niezwłocznie powiadomić organ podatkowy i stronę. Zapoznaje się z aktami sprawy i ma prawo sporządzania z nich notatek, odpisów i kopii oraz nieodpłatnego otrzymania ich kopii, chyba że strona w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji wyrazi sprzeciw wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy. Nie jest zatem wykluczone prowadzenie mediacji bez zapoznawania się mediatora z aktami sprawy (nie jest to osobliwość w porównaniu z mediacją prowadzoną w ramach lub na potrzeby rozwiązywania sporów w sprawach innych niż podatkowe).

Przepis **art. 422** projektu wymienia przypadki uzasadniające odwołanie mediatora przez organ podatkowy oraz tryb jego odwołania i powołania na jego miejsce mediatora kolejnego (o ile to nastąpi). Organ podatkowy odwołuje mediatora prowadzącego mediację w przypadku: skreślenia go z listy mediatorów, utraty zaufania do niego przez organ podatkowy lub stronę, jego rezygnacji lub innych uzasadnionych okoliczności (np. wystąpienia w stosunku do niego przesłanek wyłączenia). Rozstrzygnięcie to zapada w drodze postanowienia wydanego z urzędu lub na wniosek strony; postanowienie to nie podlega zaskarżeniu. Wniosek strony jest dla

organu wiążący, ponieważ świadczy o spełnieniu się jednej z przesłanek odwołania: o utracie zaufania do mediatora przez stronę.

Jeżeli po odwołaniu mediatora organ podatkowy i strona zgodnie wyrażają wolę dalszego udziału w mediacji, organ podatkowy powołuje do jej prowadzenia innego mediatora. Okres, który upłynął od dnia doręczenia pierwotnie powołanemu mediatorowi postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji do dnia wydania postanowienia o odwołaniu mediatora wlicza się do terminu zakończenia mediacji. Także powołanie nowego mediatora następuje w drodze postanowienia.

3. Przepis **art. 423** określa przebieg mediacji. Jej wszczęcie następuje z chwilą doręczenia mediatorowi postanowienia organu podatkowego o skierowaniu sprawy do mediacji (**§ 1**). Następnie – zgodnie z **§ 2** – dalsze czynności dokonywane są już w toku mediacji, którą prowadzi mediator (a nie organ podatkowy). Mediator przeprowadza z organem podatkowym i stroną, w dogodnym dla nich i siebie miejscu i czasie, indywidualne lub wspólne spotkanie wstępne, podczas którego wyjaśnia im cele i zasady mediacji, a także poucza ich o możliwości cofnięcia zgody na uczestniczenie w mediacji aż do jej zakończenia. Jest to kolejne pouczenie (po dokonanym jeszcze przez organ podatkowy przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji w ramach wyjaśnienia stronie celów i zasad mediacji). Powtórzenie to zabieg celowy, stała zgoda strony na mediację jest związana z jedną z jej istotnych zasad: zasadą dobrowolności. Ponadto trwała utrzymująca się zgoda strony postępowania (której to zgody strona jest świadoma; świadomy jest jej również organ podatkowy) sprzyja osiągnięciu porozumienia – zawarciu umowy podatkowej. Strona w sposób świadomy i dobrowolny inwestuje bowiem swój czas i uwagę, a jej obecność na posiedzeniach mediacyjnych jest sama w sobie sygnałem dobrej woli i gotowości do rozmów. Buduje to dobrą atmosferę rozmów i sprzyja ich powodzeniu.

W ramach mediacji mediator przeprowadza jedno lub więcej posiedzeń mediacyjnych z udziałem organu podatkowego i strony w miejscu i czasie dogodnym dla uczestników. Miejscem tym nie musi być siedziba organu podatkowego; z reguły jednak zapewne nim będzie. Miejsce to powinno być wydzielone i odpowiednio urządzone (zaadaptowane do potrzeb mediacji). W szczególnych przypadkach, w tym jeżeli niemożliwe lub utrudnione jest bezpośrednie spotkanie organu podatkowego i strony, mediator może za zgodą organu podatkowego i strony prowadzić mediację, przekazując każdemu z nich informacje, propozycje i stanowisko dotyczące zawarcia umowy podatkowej i jej treści zajmowane przez innego uczestnika (**§ 3**). Taki sposób prowadzenia mediacji powinien być traktowany jako wyjątkowy, wyjątek taki może jednak okazać się uzasadniony (np. gdy osoby reprezentujące stronę oraz

organ podatkowy nie mogą się spotkać z powodów praktycznych, albo gdy stan ich relacji jest na tyle zły, że w toku mediacji można osiągnąć więcej, nie doprowadzając do ich bezpośredniego spotkania). Mediacja może być także prowadzona za pomocą środków porozumiewania się na odległość **(§ 4)**.

Mediator może także pomagać w sformułowaniu treści umowy podatkowej między organem podatkowym a stroną – o ile umowę taką uda się zawrzeć. Pomoc ta może być pożądana przez strony sporu – uczestników mediacji lub nie, może też wystąpić z różnym natężeniem – merytoryczny udział mediatora w rozmowach jest zróżnicowany. Jest on uzależniony zarówno od osobistej kompetencji merytorycznej mediatora, jak i od jego stylu prowadzenia mediacji. W tym kontekście jest istotne, że mediator może być prawnikiem (w szczególności specjalizującym się w prawie podatkowym), ale być nim nie musi. Strona i organ podatkowy, decydując o osobie mediatora, będą brać pod uwagę jego przygotowanie zawodowe w oparciu o ocenę, czy pożądany w sprawie jest jego udział merytoryczny. W szczególności mediacja podatkowa może przyjąć postać mediacji facylitatywnej (klasycznej, wspomagającej, w której rolą mediatora jest wyłącznie ułatwienie porozumienia między stronami – mediator nie proponuje ani nie sugeruje rozwiązania sporu, stąd nie musi posiadać wiedzy merytorycznej odpowiadającej przedmiotowi tego sporu), ale może także być zbliżona do mediacji ewaluatywnej (ocennej, w której mediator, wyposażony w fachową wiedzę, może sugerować stronom rozwiązanie sporu; tak może stać się np. gdy mediatorem będzie autorytet prawa podatkowego). W każdym przypadku jednak decyzja o zawarciu umowy pozostaje decyzją strony i organu podatkowego. Także mediator będący specjalistą w dziedzinie prawa podatkowego powinien zważać na to, że jego podstawową rolą jest ułatwienie porozumienia między stroną a organem, które ma pozostać ich porozumieniem – ułatwienie im znalezienia wspólnego stanowiska, a nie rozsądzenie sprawy (mediator nie jest arbitrem).

Przepis **art. 424** dotyczy protokołu z przebiegu mediacji, który sporządza mediator. Protokół taki powinien być sporządzony niezwłocznie po przeprowadzeniu mediacji (**§ 1**). Elementy, które zawiera, wymienia **§ 2** – są to: oznaczenie sprawy, czas i miejsce prowadzenia mediacji, oznaczenie strony, oznaczenie organu podatkowego, imię i nazwisko mediatora, wynik mediacji, treść umowy podatkowej, o ile taką zawarto, podpis mediatora, a jeżeli zawarto umowę podatkową, także organu podatkowego i strony. Z chwilą podpisania protokołu mediacja zostaje zakończona (**§ 3**); alternatywnie, jeżeli z jakichkolwiek przyczyn nie doszło do podpisania protokołu, zostaje ona zakończona z chwilą bezskutecznego upływu terminów do jej przeprowadzenia, określonych zgodnie z art. 416 § 5 pkt 5 lub § 8. Mediator przekazuje

protokół z przebiegu mediacji organowi podatkowemu, który włącza go do akt sprawy i doręcza jego odpis stronie (**§ 4**).

Do umowy podatkowej zawartej wskutek mediacji nie stosuje się art. 412 § 1 i 3 (**art. 425**). Stosuje się więc w szczególności art. 413, stanowiący o związaniu organu podatkowego umową przy wydawaniu decyzji. Wyłączenie zastosowania art. 412 § 1 i 3 jest uzasadnione tym, że jeżeli umowa podatkowa zostaje zawarta wskutek mediacji, czynność ta jest udokumentowana protokołem sporządzonym przez mediatora, a nie protokołem w zwykłym tego słowa znaczeniu, tj. sporządzonym przez organ podatkowy. Nie ma także potrzeby stosowania zawartej w rozdziale 10 regulacji o spotkaniach uzgodnieniowych, skoro rozdział 11 zawiera własne przepisy dotyczące spotkań mediacyjnych.

Umowa podatkowa może zostać zawarta w toku mediacji we wszystkich tych sprawach i w takim samym zakresie jak umowa zawierana bez udziału mediatora. Podobnie jak w przypadku umowy zawartej bez udziału mediatora, organ podatkowy jest zobowiązany do odzwierciedlenia uzgodnień dokonanych z zobowiązanym w treści decyzji podatkowej.

Duże znaczenie dla powodzenia mediacji, a także dla jej prowadzenia z poszanowaniem wartości i interesów stron pozostających w sporze, ma zasada poufności. Mediatora w związku z prowadzoną mediacją dotyczy obowiązek zachowania tajemnicy skarbowej (por. art. 100 § 1 pkt 8).

4. Przepis **art. 426** wskazuje, że nie podlegają włączeniu do akt sprawy inne nienależące uprzednio do akt sprawy dokumenty i informacje przekazane mediatorowi przez organ podatkowy i stronę w toku mediacji. Sensem tego przepisu jest zapobieżenie automatycznemu przenoszeniu do akt sprawy wszystkiego tego, co strona lub organ podatkowy przekażą mediatorowi w trakcie rozmów. Ma to stworzyć bardziej swobodną i sprzyjającą porozumieniu atmosferę rozmów. Zarazem przepis ten nie stoi na przeszkodzie temu, by dowody te zostały przez organ przeprowadzone w zwykłym postępowaniu podatkowym (także po mediacji). Nie ustanawia on więc zakazu dowodowego, lecz jedynie zapobiega automatyzmowi w przenoszeniu materiałów i informacji z mediacji do postępowania podatkowego.

Zakaz nie dotyczy dokumentów i informacji stanowiących podstawę do załatwienia sprawy zgodnie z umową podatkową.

W związku z tym przepisem pozostaje także **art. 427**, zgodnie z którym organ podatkowy i strona nie mogą powoływać się w toku postępowania podatkowego i sądowego na propozycje ugodowe, propozycje wzajemnych ustępstw lub inne oświadczenia składane w toku mediacji. Nie dotyczy to ustaleń zawartych w umowie podatkowej. Przepis ten również ma na celu zachowanie dobrej atmosfery rozmów i zapobieżenie zarówno nadużyciu otwartości jego

uczestników, jak i obawom, że do nadużycia takiego dojdzie. Jest on odpowiednikiem art. 183^4 § 3 k.p.c. oraz nowo wprowadzonego art. 96j § 3 k.p.a. Jak słusznie wskazano w uzasadnieniu projektu nowelizacji k.p.a. (komentując regulację podobnej treści), „sukces mediacji zależy w dużej mierze od przekonania jej uczestników, że mogą wyjawić swoje rzeczywiste interesy i intencje bez obawy, że zostaną one wykorzystane przez drugą stronę w dalszym toku postępowania przed organem administracji publicznej lub sądem administracyjnym”[426].
Warto wskazać, że mediatorzy nie mogą być świadkami co do faktów, o których dowiedzieli się w związku z prowadzeniem mediacji, chyba że strona i organ podatkowy uczestniczący w mediacji zwolnią ich z obowiązku zachowania tajemnicy mediacji (art. 393 pkt 4).

5. Przepis **art. 428** określa wysokość oraz sposób i termin zapłaty należnego mediatorom wynagrodzenia i zwrotu na ich rzecz wydatków. Wynagrodzenie mediatora za przeprowadzenie mediacji wynosi 100 zł za każdą godzinę pracy, jednak nie więcej niż 2000 złotych za całość mediacji (**§ 2**). Zwrotowi podlegają udokumentowane i niezbędne wydatki mediatora poniesione w związku z przeprowadzeniem mediacji na pokrycie kosztów przejazdów (w wysokości i na warunkach określonych w przepisach dotyczących wysokości oraz warunków ustalania należności przysługujących pracownikowi zatrudnionemu w państwowej lub samorządowej jednostce sfery budżetowej z tytułu podróży służbowej), wynajmu pomieszczenia niezbędnego do przeprowadzenia posiedzenia mediacyjnego (w wysokości nieprzekraczającej 70 złotych za jedno posiedzenie) oraz korespondencji (w wysokości nieprzekraczającej 30 złotych) – **§ 3**. Wypłata wynagrodzenia i zwrot wydatków na rzecz mediatora następuje niezwłocznie po zakończeniu mediacji na wskazany przez niego rachunek bankowy (**§ 4**).

Rozdział 12. Postępowanie uproszczone

1. Obecny model postępowania podatkowego nie różnicuje w sposób wystarczający procedur spornych oraz procedur niespornych. Ten sztywny schemat modelu procesowego wymaga zasadniczych zmian. Niektóre kategorie spraw podatkowych mają zasadniczo nieskomplikowany stan faktyczny i na tle tych stanów nie ma potrzeby dokonywania pogłębionej wykładni prawa lub przeprowadzania złożonego postępowania dowodowego. Są już w obowiązującej ordynacji podatkowej pewne elementy uproszczenia procesu podatkowego, polegającego przykładowo na wyłączeniu w wybranych typach spraw

[426] Uzasadnienie projektu nowelizacji k.p.a., s. 39.

wydawania postanowienia o wszczęciu, wyłączeniu zawiadomienia o zapoznaniu z zebranym materiałem dowodowym, stwierdzaniu nadpłaty bez wydawania decyzji w sprawach niebudzących wątpliwości lub braku obowiązku uzasadniania decyzji zgodnej z wnioskiem strony.

W wielu dziedzinach życia i gospodarki rozwijają się obecnie procedury oparte na szybkim, odformalizowanym kontakcie[427]. Podatnicy oczekują podobnych rozwiązań w zakresie procedur podatkowych. Proponuje się więc realizować te potrzeby, wprowadzając model uproszczonego postępowania podatkowego, w którym niektóre elementy formalne procesu zostaną wyłączone za wiedzą i zgodą strony[428].

Dla strony korzyścią z wprowadzenia rozwiązań upraszczających postępowanie będzie szybsze rozstrzygnięcie sprawy w zamian za rezygnację z pewnych gwarancji procesowych. Uproszczenie postępowań podatkowych w sprawach prostszych pozwoli na większą koncentrację zasobów organów podatkowych na sprawach trudnych i wytworzy potencjał do poprawy jakości i terminowości działania.

2. Kluczowe jest ustalenie kryteriów prowadzenia postępowania uproszczonego (**art. 429 § 1**). Pierwsze kryterium powinno odnosić się do kwestii dowodowych, gdy rozstrzygnięcie może być wydane na podstawie: dowodów przedstawionych przez stronę łącznie z wnioskiem o wszczęcie postępowania, faktów powszechnie znanych, faktów znanych z urzędu organowi, przed którym toczy się postępowanie lub możliwych do ustalenia w zakresie, o którym mowa w art. 380 § 4. Nie ma w tym przypadku potrzeby prowadzenia szerszego postępowania dowodowego angażującego stronę. Drugim kryterium dopuszczalności postępowania uproszczonego powinien być określony bezpośrednio w ustawie limit kwotowy. Proponuje się ustalenie limitu w wysokości 5000 zł. Taki limit obowiązuje już w zakresie propozycji korekty deklaracji podatkowej sporządzanej przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających. Proponowany przepis nie wymaga łącznego spełnienia tych kryteriów. Pozwoli to na zachowanie elastyczności i swobody strony w wyborze między postępowaniem uproszczonym

[427] Takie postulaty są mocno wyrażane na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego. Zdaniem Z. Kmieciaka „pilnym zadaniem wydaje się zerwanie z nadmiernym formalizmem i złożonością postępowania przed organami administracji, a w konsekwencji – towarzyszącą owym zjawiskom przesadną szczegółowością obowiązujących w tej materii unormowań prawnych" - zob. Z. Kmieciak, Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym, „Państwo i Prawo" 2014, nr 8, s. 100. Tendencje do upraszczania oraz elastyczności procedur administracyjnych są widoczne w innych krajach (m.in. Włochy, Holandia, Chorwacja, Niemcy, Szwecja, Czechy) - szerzej o tym: Z. Kmieciak (red.), Postępowanie administracyjne w Europie, Kraków 2005.

[428] J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz, Warszawa 2014, s. 725 wyróżnia następujące cechy postępowania uproszczonego: niezbyt rozbudowana regulacja prawna, założona w przepisach szybkość działania organu administracji publicznej przy ograniczonym formalizmie czynności oraz szeroka dostępność tego postępowania dla różnych podmiotów.

a postępowaniem prowadzonym na zasadach ogólnych. Zbyt wysoki limit mógłby wywołać efekt „mrożący" zarówno wobec podatników jak i pracowników organu podatkowego, a przez to zniechęcać do stosowania tej procedury. Z danych powołanych szerzej w OSR projektu wynika, że ok. 67% wymiarowych postępowań podatkowych lokuje się w przedziale do 5 tys. zł, a w tym ok. 5% w sprawach dotyczących bagatelnych kwot podatku (do 50 zł). Ostrożnie zakładając, że tylko połowa stron postępowania wyrazi zgodę na model uproszczony to nadal oznaczałoby, że ok. 1/3 postępowań może być prowadzona w modelu uproszczonym. Niespełnienie lub przekroczenie wskazanych kryteriów wymagać będzie prowadzenia dalszego postępowania na zasadach ogólnych.

Stworzyć należy możliwość prowadzenia postępowania uproszczonego także w innych przypadkach, poza wskazanymi kryteriami, jeżeli ustawa tak stanowi (**§ 2**).

3. Postępowania uproszczonego nie należy prowadzić w sprawach, w których występuje wiele stron (**§ 3 pkt 1**). Mogą to być sytuacje, gdy strony mają sporne interesy, np. w sprawie odpowiedzialności płatnika lub podatnika, gdzie należy przesądzić o winie za niepobranie podatku w prawidłowej wysokości. Sporne interesy stron mogą też ujawniać się w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich lub orzekaniu odpowiedzialności podatkowej spadkobierców. Spór między stronami nie musi się jednak ujawnić w zakresie istoty sprawy, może też dotyczyć tylko trybu prowadzenia postępowania tj. stosowania postępowania uproszczonego lub nie. Sytuacja, w której jedna strona wnosi o prowadzenie postępowania w trybie uproszczonym, a druga strona milczy lub zgłasza wniosek przeciwny wymagałaby od organu podatkowego prowadzenia wstępnych konsultacji między stronami co do prowadzenia postępowania uproszczonego. Nie można wykluczyć, że czas trwania tych konsultacji byłby dłuższy niż czas trwania merytorycznego postępowania, co by zaprzeczało istocie postępowania uproszczonego.

Postępowanie uproszczone nie jest adekwatne w sprawach wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności oraz zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej **(§ 3 pkt 3**). W tych sprawach badane muszą być kwestie dopuszczalności postępowania (przesłanki i termin) oraz, w niektórych ze wskazanych trybów, także kwestie merytoryczne sprawy. Dotrzymanie terminu 14 dni w tych kategoriach postępowań jest nierealne.

Ulgi w spłacie, z uwagi na wyjątkowy, uznaniowy charakter tej instytucji i konieczność weryfikacji przesłanek przyznania bądź odmowy przyznania ulgi nie pozwalają na stosowanie w tym zakresie procedury uproszczonej (**§ 3 pkt 4**).

W postępowaniu uproszczonym nie przeprowadza się dowodów z przesłuchania świadków, zasięgnięcia opinii biegłego, ani nie pozyskuje się danych z banków lub instytucji finansowych

(§ 4). Nie można wtedy już mówić o prostocie postępowania. Gdy wystąpi konieczność przeprowadzenia wskazanych dowodów postępowanie jest kontynuowane na zasadach ogólnych (**art. 433**).

4. Obecna ustawa wyróżnia rodzaje spraw, w których występują elementy postępowania uproszczonego, takie jak brak postanowienia o wszczęciu postępowania lub brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Dotyczy to przykładowo także niektórych kategorii postępowania w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w: podatku od spadków i darowizn, w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym; zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. W tym zakresie elementy postępowania uproszczonego wynikają wprost z ustawy i nie są zależne od woli strony. To przemawia za wyłączeniem postępowania uproszczonego w zakresie takich kategorii spraw, aby nie krzyżować postępowania uproszczonego zależnego od woli strony z postępowaniem podatkowym prowadzonym na szczególnych zasadach określonych w ustawie. W sprawach wymienionych w **art. 358 § 1 pkt 2** prowadzenie postępowania uproszczonego staje się zbędne (**§ 3 pkt 2**), skoro postępowanie w tych sprawach jest już w pewnym zakresie „uproszczone" z mocy prawa.

5. Fundamentem postępowania uproszczonego powinien być brak postanowienia o jego wszczęciu (**art. 358 § 1 pkt 1**), brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz uzasadnianie wydanej decyzji tylko na żądanie strony wniesione po doręczeniu rozstrzygnięcia[429]. Szybkie rozstrzygnięcie sprawy jest główną korzyścią, jaką strona powinna uzyskać wnioskując albo wyrażając zgodę na postępowanie uproszczone. W projektowanym art. 325 § 1 pkt 1 lit. b) proponuje się termin 14 dni do załatwienia sprawy w postępowaniu uproszczonym. Szybkość postępowania jest celem postępowania uproszczonego. Z tego przepisu należy też wywodzić normę zobowiązującą organ do dotrzymania tego terminu, jeżeli organ wyszedł z propozycją postępowania uproszczonego, zaakceptowaną przez stronę albo zgodził się na wniosek strony o takie postępowanie.

[429] Podobne rozwiązanie przewidywał art. 108 § 2 ustawy z dnia 15 marca 1934 r. – Ordynacja podatkowa (Dz.U. R.P. Nr 39, poz.346), z tym że wówczas pisemne uzasadnienie decyzji było udzielane odpłatnie. Są też przykłady, gdy nie są sporządzane pisemne decyzje, tak jest według hiszpańskiej ordynacji podatkowej z 2003 r. (art. 103 ust. 2) „nie istnieje potrzeba sporządzania na piśmie decyzji w postępowaniach związanych z wykonaniem praw, stanowiących przedmiot zgłoszenia dokonanego przez zobowiązanego do zapłaty podatku, które zostało unieważnione, wygaśnięcie przedmiotu postępowania, rezygnacja lub odstąpienie zainteresowanych". W takim przypadku, na wniosek podatnika, jest wydawane zaświadczenie o istnieniu wskazanych okoliczności.

6. Dysponentem prowadzenia postępowania uproszczonego będzie strona, a nie organ, jeżeli spełnione są przesłanki do zastosowania przepisów tego rozdziału. Innymi słowy, gdy są spełnione przesłanki stosowania tego rozdziału to strona może, w sposób wiążący dla organu, wnioskować o jego zastosowanie. Zastosowanie trybu uproszczonego wymaga bezwzględnie zgody lub wniosku strony. Strona do momentu wydania decyzji winna zachować prawo żądania kontynuowania postępowania na zasadach ogólnych.

Zgodnie z proponowanym **art. 430 § 1** wszczęcie postępowania uproszczonego z urzędu następuje na podstawie wystąpienia organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub telefonicznie, do strony o wyrażenie zgody na ten tryb. Środki komunikacji elektronicznej są tańsze niż kontakty telefoniczne oraz zapewniają pewniejszą identyfikację odbiorcy. Kontakt telefoniczny powinien mieć miejsce, gdy nie ma możliwości komunikacji elektronicznej. Kontakty telefoniczne w zakresie zgody/żądania stron działania organu w trybie uproszczonym będą miały istotne znaczenie procesowe. Dla celów dowodowych organ podatkowy powinien utrwalić, w formie adnotacji, wystąpienie do strony o wyrażenie zgody na postępowanie uproszczone oraz stanowisko strony. W przypadku wystąpienia i wyrażenia zgody telefonicznie należy sporządzić adnotację. Z uwagi na charakter i cel postępowania uproszczonego strona ma 3 dni na wyrażenie zgody na prowadzenie postępowania w tym trybie. W przypadku kontaktu bezpośredniego wystarczające powinno być wyrażenie pisemnej zgody na formularzu przygotowanym do tego celu. Strona ma prawo wyrazić zgodę na postępowanie uproszczone pisemnie lub ustnie do protokołu **(§ 2**).

Postępowanie uproszczone nie może jednak zawierać w sobie odrębnej procedury wstępnej (uzyskiwania zgody poprzez pisemne wystąpienie organu doręczane w postaci papierowej), która może okazać się dłuższa niż zasadnicze postępowanie. Tak byłoby w razie konieczności pisemnego występowania o zgodę i oczekiwania na doręczenie pisma oraz stanowisko strony. Z perspektywy strony takie działanie mogłoby wręcz nosić znamiona przewlekłości.

Występując o wyrażenie zgody strony na postępowanie uproszczone, organ podatkowy jest zobowiązany poinformować stronę o różnicach między postępowaniem uproszczonym a postępowaniem prowadzonym z pominięciem niniejszego rozdziału (**§ 3**).

Zgody strony na postępowanie uproszczone nie można domniemywać (**§ 4**).

Strona może w każdym czasie cofnąć zgodę na prowadzenie postępowania uproszczonego lub cofnąć wniosek o wszczęcie postępowania uproszczonego, chyba że wydano decyzję (**art. 432**). Wycofanie wniosku nie prowadzi do umorzenia postępowania, ale oznacza, że postępowanie będzie nadal prowadzone na wniosek, z tym że nie znajdą już zastosowania przepisy niniejszego rozdziału. W przypadku wycofania zgody telefonicznie sporządza się adnotację.

7. Postępowanie uproszczone można wszczynać nie tylko z urzędu, za zgodą strony, ale także na wniosek strony. Pomocne w tym zakresie będzie określenie wzoru takiego wniosku w standaryzowanym formularzu. Wniosek strony o postępowanie uproszczone powinien być jednoznaczny i niebudzący żadnych wątpliwości (**art. 431 § 1**). Nie można też wykluczyć sytuacji, w której strona nie wnioskowała o postępowanie uproszczone, będąc na początkowym etapie postępowania w przekonaniu, że kryteria postępowania uproszczonego nie są spełnione. Dopiero w toku postępowania wszczętego „na zasadach ogólnych" mogą ujawnić się przesłanki do prowadzenia postępowania w modelu uproszczonym. Organ powinien wtedy poinformować stronę o możliwości wyrażenia przez nią zgody na dalsze prowadzenie takiego postępowania jako postępowania uproszczonego (**art. 431 § 2**). Możliwe powinno być „przejście" z postępowania prowadzonego na zasadach ogólnych na postępowanie uproszczone. I odwrotnie, należy dopuścić „przejście" z postępowania uproszczonego na postępowanie na zasadach ogólnych. W toku postępowania uproszczonego ustaną przesłanki jego prowadzenia w tym modelu, gdy przestaną być spełniane kryteria postępowania uproszczonego lub strona cofnie wniosek lub zgodę w tym zakresie. Okaże się, że wymagane jest przeprowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie albo kwota wymiaru przekroczy 5000 zł. W takim przypadku postępowanie podatkowe należy kontynuować na zasadach ogólnych (**art. 433 § 1**), a czynności podjęte w postępowaniu uproszczonym pozostają w mocy. Techniczne wykonanie tej reguły wymaga, aby organ podatkowy, niezwłocznie po ujawnieniu okoliczności wskazujących na ustanie przesłanki prowadzenia postępowania uproszczonego, zawiadamiał o tym stronę za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub telefonicznie. Można takiego zawiadomienia dokonać też papierowo. W przypadku zawiadomienia telefonicznego należy sporządzić adnotację.

8. Kolejnym elementem cechującym postępowanie uproszczone jest brak uzasadnienia decyzji. Postępowanie uproszczone spełni swoją rolę i ma szansę na szersze praktyczne zastosowanie, gdy organ podatkowy będzie mógł realnie dotrzymać terminu rozstrzygnięcia sprawy. To zaś wymaga wyłączenia obowiązku uzasadnienia decyzji. Pozwoli to na szybsze opracowanie rozstrzygnięcia sprawy w decyzji. Postępowanie uproszczone w żadnym wypadku nie może jednak być postępowaniem zaocznym. Decyzja wydana w trybie uproszczonym nie zawiera więc uzasadnienia faktycznego i prawnego. Strona jest jednak uprawniona do żądania doręczenia uzasadnienia wydanej decyzji w terminie 7 dni od dnia jej doręczenia. Ten termin jest w zupełności wystarczający dla strony w kwestii podjęcia refleksji, czy strona chce zapoznać się z uzasadnieniem decyzji. Zbyt długi termin może utrudnić organowi odtworzenie wszystkich argumentów przemawiających za wydanym rozstrzygnięciem.

Uzasadnienie decyzji sporządza się w terminie 14 dni od dnia wpływu wniosku do właściwego organu (analogicznie do art. 141 § 2 P.p.s.a.). Prawo wniesienia odwołania przysługuje od decyzji także wtedy, gdy strona wniosku o uzasadnienie decyzji nie złoży. Przedmiotem odwołania będzie wtedy decyzja bez uzasadnienia. Natomiast w przypadku złożenia wniosku o uzasadnienie decyzji wydanej w postępowaniu uproszczonym termin do wniesienia odwołania biegnie od dnia doręczenia uzasadnienia decyzji. Celowe jest wówczas oczekiwanie na uzasadnienie decyzji i stosowne przedłużenie terminu wniesienia odwołania. Wnosząc o uzasadnienie decyzji, strona może chcieć w pierwszej kolejności poznać bliżej motywy rozstrzygnięcia sprawy i od tego uzależnić ewentualne zaskarżenie decyzji (**art. 434**).

Rozdział 13. Zawieszenie postępowania

1. Zawieszenie postępowania w obecnej postaci jest instytucją mało elastyczną, ograniczającą się w istocie tylko do obiektywnych, czasowych przeszkód w prowadzeniu postępowania. Strona oraz organ podatkowy nie mogą korzystać z tej instytucji w celu racjonalizacji i ekonomiki postępowania podatkowego. Pozostawiając z niewielkimi zmianami obecne regulacje w zakresie zawieszenia postępowania, należy jednocześnie wprowadzić nowe przesłanki zawieszenia postępowania dotyczące: związku między różnymi postępowaniami, w których zachodzi podobieństwo stanów faktycznych lub zagadnień prawnych oraz w przypadku, gdy przepis stanowiący podstawę prawną decyzji jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Istotne jest, aby w zakresie tych nowych przesłanek zawieszenia między organem podatkowym a stroną istniał konsensus co do potrzeby i celowości zawieszenia postępowania.

2. Przepis **art. 435** jest odpowiednikiem obecnego art. 201 o.p. Generalnie pozostawia się obecne rozwiązania w zakresie przesłanek zawieszenia postępowania, zachowując też ich podział na przesłanki obligatoryjne zawieszenia i przesłanki fakultatywne. Zachowuje się też obecne regulacje wskazujące na adresatów doręczenia postanowienia w sprawie zawieszenia. Tak jak obecnie, fakultatywne zawieszenie postępowania może następować wielokrotnie, z tym że okres łącznego zawieszenia postępowania nie może przekraczać 3 lat.

W **§ 1 pkt 6** skreśla się wyrazy „przez ten organ", co umożliwi stosowanie tego przepisu także w przypadku wskazania przez organ odwoławczy innego organu jako właściwego w sprawie.

W **§ 1 pkt 7** proponuje się nową przesłankę wznowienia postępowania. Uchwała NSA z dnia 5 czerwca 2017 r., II GPS 1/17, stwierdza, że „W trakcie postępowania sądowoadministracyjnego można wszcząć postępowanie administracyjne w celu zmiany, uchylenia, stwierdzenia nieważności aktu lub wznowienia postępowania w sprawie kontrolowanego przez sąd

rozstrzygnięcia, jednakże organ administracji publicznej obowiązany jest zawiesić to postępowanie na podstawie art. 97 § 1 pkt 4 ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego do czasu prawomocnego zakończenia postępowania sądowoadministracyjnego." Jak wskazano w uzasadnieniu tej uchwały: „Rozpatrzenie sprawy przez sąd powinno być traktowane, tak jak rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego w rozumieniu powołanych przepisów." Jakkolwiek uchwała dotyczy przepisu k.p.a., to jednak argumentacja w niej przedstawiona w równym stopniu znajduje aktualność na gruncie przepisów o.p.

W przepisie **§ 2** proponuje się nową, bardziej przejrzystą redakcję, zachowując regułę wynikającą z obecnego przepisu art. 201 § 2 o.p. Formę zawieszenia postępowania – postanowienie, na które służy zażalenie - reguluje się kompleksowo w przepisie art. 443.

W przepisie **§ 3 pkt 2** proponuje się dodanie przesłanki zawieszenia w sytuacji, gdy wszczęta została procedura arbitrażowa na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przepisów prawa Unii Europejskiej. Zachowana zostanie spójność regulacji, bo zawieszenie postępowania może nastąpić w razie wszczęcia procedury wzajemnego porozumiewania wynikającej ze wskazanych umów.

W **§ 6** zachowując obecną regulację stanowiącą o maksymalnie 3 letnim okresie zawieszenia (w przypadku wskazanym w § 3), zmianie ulega redakcja przepisu, aby wykluczyć taką możliwość wykładni, która prowadzi do wniosku, że tylko z przyczyn wskazanych w § 3 możliwe jest wielokrotne zawieszenie postępowania. Zawieszenie postępowania może następować wielokrotnie, jeżeli podyktowane to będzie wielokrotnością powstania przesłanek zawieszenia. Tylko w zakresie przesłanek wskazanych w § 3 maksymalny okres zawieszenia jest limitowany.

3. Przepis **art. 436** jest odpowiednikiem obecnego art. 202 o.p. Zasadą nadal będzie, że organ podatkowy, który zawiesił postępowanie, nie podejmuje żadnych czynności, z wyjątkiem tych, które mają na celu podjęcie postępowania albo zabezpieczenie dowodu.

4. Przepis **art. 437** jest odpowiednikiem obecnego art. 203 o.p. Gdy rozpatrzenie sprawy i wydanie decyzji jest uzależnione od rozstrzygnięcia zagadnienia wstępnego przez inny organ lub sąd, organ podatkowy, który zawiesił postępowanie, wzywa równocześnie stronę do wystąpienia w oznaczonym terminie do właściwego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, chyba że strona wykaże, że już zwróciła się w tej sprawie do właściwego organu lub sądu. Jeżeli strona nie wystąpiła do właściwego organu lub sądu w wyznaczonym terminie, organ podatkowy z urzędu zwróci się do właściwego organu lub sądu

o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego. Wyjątek wskazany w przepisie **§ 1** uzupełniono o sytuację, gdy organ jest uprawniony do samodzielnego wystąpienia o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego. Nie ma przeszkód, aby organ skorzystał ze swego uprawnienia bez konieczności zobowiązywania strony do takiego wystąpienia.

5. Około 48% decyzji ostatecznych wydawanych przez dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych w sprawach podatkowych jest zaskarżana do sądu administracyjnego; w zakresie decyzji VAT wydawanych przez dyrektorów izb skarbowych ten współczynnik wynosi ok. 53%. Mimo wysokiego współczynnika zaskarżalności odsetek wyroków „korzystnych" dla organów podatkowych (oddalających skargi lub uwzględniających skargi kasacyjne organu) jest wysoki i wynosi 73% w zakresie wyroków WSA oraz 71% w zakresie wyroków NSA[430]. Efektem techniki samoobliczenia podatku jest powtarzalność działań podatnika w kolejnych okresach rozliczeniowych, bazujących na wcześniej przyjętym przez podatnika rozumieniu przepisów. Szczegółowe rozwiązania prawa materialnego wiążą czasem wynik bieżącego rozliczenia podatku z wynikami rozliczenia za wcześniejsze okresy. W szczególności jest to systemową cechą podatku od towarów i usług oraz skutkiem pozostających do wykorzystania z poprzednich okresów rozliczeniowych ulg podatkowych. Procesowym odbiciem takich rozwiązań prawa materialnego są serie postępowań „kaskadowych", gdy wymiar podatku uzależniony jest od rozstrzygnięcia za poprzednie okresy rozliczeniowe. Podobne sprzężenia postępowań podatkowych występują np. w relacji między postępowaniem w zakresie podatku od czynności cywilnoprawnych oraz postępowaniem w zakresie podatku od towarów i usług. W takich relacjach nie występuje jednak przesłanka zawieszenia postępowania, ponieważ mimo związku między postępowaniami i wzajemnego wpływu rozstrzygnięcia w jednej sprawie na rozstrzygnięcie w drugiej sprawie nie istnieje relacja zagadnienia wstępnego pozwalająca, a wręcz nakazująca zawieszenie postępowania[431]. Nie można w tym zakresie ustalić, które postępowanie jest pierwotne, a które wtórne. Zasadniczo oba takie postępowania mogą toczyć się równolegle i równocześnie mogą być wydawane rozstrzygnięcia w tych sprawach. Projektowany przepis **art. 438** uprawnia więc

[430] Dane dotyczące dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych, przekazane przez Ministerstwo Finansów Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego.

[431] Przykładowo wyrok NSA z dnia 3 listopada 2000 r., I SA/Łd 594/98: „Rozstrzygnięcie w sprawie określenia wysokości podatku dochodowego nie stanowi zagadnienia wstępnego, od którego zależy wydanie decyzji dotyczącej określenia wysokości podatku od towarów i usług. Chociaż pożądane jest, aby ustalenie wysokości obrotu w postępowaniu dotyczącym podatku od towarów i usług było skorelowane z ustaleniem wielkości przychodu w równolegle toczącym się postępowaniu w sprawie podatku dochodowego, to jednak postępowania te są odrębnymi postępowaniami i w każdym z nich organy powinny dokonać odpowiednich odrębnych ustaleń (…)."

organ podatkowy na wniosek strony lub z urzędu, za zgodą strony (oraz wobec braku sprzeciwu innych stron postępowania), do zawieszenia postępowania, gdy wobec strony toczy się inne postępowanie, którego rozstrzygnięcie może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji. Ta reguła powinna być stosowana analogicznie, gdy toczy się postępowanie przed sądem administracyjnym, a orzeczenie sądu może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji za kolejne okresy rozliczeniowe. Podobnie w przypadku postępowań przed sądem powszechnym. Podkreślić należy, że celem przepisu jest przyznanie w tym zakresie uznaniowej kompetencji organowi podatkowemu, który może nie skorzystać z możliwości zawieszenia, jeżeli uzna że okoliczności sprawy przemawiają za jej prowadzeniem.

W praktyce pojawia się też multiplikacja postępowań przedmiotowo identycznych z uwagi na zastosowane przepisy prawa oraz taką samą istotę sporu za różne okresy rozliczeniowe. Często identyczne są też zagadnienia prawne lub stany faktyczne spraw prowadzonych za różne okresy rozliczeniowe. Serie analogicznych spraw są wówczas przedmiotem postępowania odwoławczego, a następnie po wniesieniu skarg, są przedmiotem postępowania sądowoadministracyjnego. Na podstawie obserwacji praktyki, a także często zauważanej „seryjności" sygnatur orzeczeń sądów administracyjnych, gdy sprawy mogły być objęte jedną skargą lub pozostają ze sobą w związku, założyć można, że znacząca część wyżej wskazanych sporów ogniskuje się na tym samym problemie powielanym w kolejnych decyzjach za kolejne okresy rozliczeniowe. Nie jest bezwzględnie konieczne prowadzenie równoległego sporu we wszystkich sprawach za kolejne okresy rozliczeniowe. Obecny przepis art. 201 § 1 pkt 2 o.p. przesłankę zawieszenia postępowania zawęża jedynie do rozstrzygnięcia kwestii prejudycjalnej przez inny organ lub sąd rozumianej w ten sposób, że „wydanie orzeczenia merytorycznego w sprawie będącej przedmiotem postępowania przed właściwym organem uwarunkowane jest uprzednim rozstrzygnięciem wstępnego zagadnienia prawnego (…)"[432].

6. Ekonomika postępowania podatkowego i sądowoadministracyjnego uzasadnia stworzenie możliwości zawieszenia postępowania w tego typu sprawach i w pierwszej kolejności rozstrzygnięcia sporu co do sprawy „reprezentatywnej" - **art. 439**. Warunkiem zawieszenia będzie tożsamość podmiotowa i przedmiotowa spraw. Zakres zawieszenia postępowania oraz wybór sprawy „reprezentatywnej" będzie wynikiem porozumienia między stroną i organem zarówno co do zakresu postępowań zawieszonych, jak i okresu zawieszenia (do wydania decyzji ostatecznej lub prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego). W razie osiągnięcia porozumienia przedmiotem prowadzonego postępowania powinna być tylko

[432] Wyrok NSA z dnia 7 marca 2001 r., III SA 32/00, CBOSA.

sprawa merytorycznie „reprezentatywna", tj. taka, w której (w zgodnej opinii organu i strony) ujawniają się wszystkie sporne aspekty spraw albo jest to (w zgodnej opinii organu i strony) sprawa pierwotna dla rozstrzygnięć za kolejne okresy rozliczeniowe. W konsekwencji wymaga to zawieszenia biegu terminu przedawnienia wymiaru zobowiązań pozostających w fazie zawieszenia postępowania; także z tego względu zgoda strony na zawieszenie jest istotna. Bez takiego porozumienia zawieszenie postępowania nie nastąpi, a wszystkie postępowania należy prowadzić równocześnie, zgodnie z ogólnym reżimem procesowym.

Energia i nakłady pracy strony postępowania, organu podatkowego oraz sądu administracyjnego powinny być skoncentrowane na sprawie wspólnie wskazanej jako sprawa „reprezentatywna". Pozwoli to podatnikowi zracjonalizować wydatki procesowe oraz zniesie ryzyko seryjnego wykonywania decyzji, które mogą okazać się wadliwe. Po rozstrzygnięciu sprawy uznanej przez organ podatkowy i stronę za „reprezentatywną" - w zależności od jej rozstrzygnięcia - z perspektywy organu zarysuje się mocniej kwestia kierunku rozstrzygania w postępowaniach zawieszonych, a z perspektywy strony refleksji wymaga kwestia celowości wnoszenia kolejnych środków zaskarżenia na podjęte rozstrzygnięcia.

Zawieszenie postępowania w związku z identyfikowaniem „sprawy reprezentatywnej", a co za tym idzie sporu wiodącego, powinno znaleźć odpowiednie zastosowanie, gdy toczy się postępowanie przed sądem administracyjnym, a ocena prawna wyrażona w orzeczeniu sądu może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji (**§ 2**).

7. W przepisie **art. 440 pkt 1** proponuje się, aby organ podatkowy mógł z urzędu, za zgodą strony (oraz wobec braku sprzeciwu innych stron postępowania), zawiesić postępowanie, jeżeli przepis mający wpływ na treść decyzji jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. W przypadku zakończenia postępowania decyzją ostateczną, a następnie stwierdzenia niekonstytucyjności przepisu stanowiącego podstawę decyzji lub wydania przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej orzeczenia mającego wpływ na treść wydanej decyzji zachodzi przesłanka wznowienia postępowania. Możliwość zawieszenia postępowania podatkowego w wielu przypadkach pozwoli na oczekiwanie na orzeczenie Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej bez podejmowania ryzyka wydawania decyzji ostatecznej, która następnie podlegałaby uchyleniu lub zmianie po wznowieniu postępowania w wyniku orzeczenia Trybunału. Także w tym przypadku podkreślić należy konsensualność zawieszenia postępowania między organem podatkowym oraz stroną. Analogicznie dotyczyć to będzie sytuacji, gdy przepis mający wpływ na treść wydawanej decyzji jest przedmiotem

postępowania przed sądem administracyjnym w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego (**art. 440 pkt 2**).

W tym zakresie nie przewiduje się możliwości wnioskowania strony o zawieszenie postępowania. Nie można wykluczyć, że przedmiotem postępowania przed TK lub TSUE, będą całe akty prawne lub przykładowo jeden przepis procesowy, który jest podstawą wydawania lub doręczania wszystkich decyzji. Wniosek o zawieszenie w takim przypadku mógłby masowo zablokować prowadzenie postępowań. Art. 125 § 1 pkt 1 p.p.s.a. w analogicznej sytuacji przewiduje działanie sądu jedynie z urzędu. Podkreślić należy, że zawieszenie w tym przypadku powinno być przedmiotem konsensu, a nie konfliktu. Uprawnienie organu nie oznacza nakazu zawieszenia postępowania. Przepis stanowi więc dyrektywę wyboru przez organ, warunkowaną zgodą strony.

8. Przepis **art. 441** jest odpowiednikiem obecnego art. 204 o.p. Organ podatkowy może zawiesić postępowanie, jeżeli wystąpi o to strona, na wniosek której postępowanie zostało wszczęte, a nie sprzeciwiają się temu inne strony. Jeżeli w okresie 3 lat od daty zawieszenia postępowania żadna ze stron nie zwróci się o jego podjęcie, organ podatkowy umarza postępowanie. Poza zmianami redakcyjnymi rozszerzono możliwość zawieszenia każdego postępowania wszczętego na wniosek strony, a nie tylko, jak obecnie, postępowania w sprawie ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Skoro strona może wnioskować o umorzenie każdego postępowania wszczętego na jej wniosek, to tym bardziej winno przysługiwać jej uprawnienie do wnioskowania o zawieszenie takiego postępowania.

9. Przepis **art. 442** jest połączeniem obecnego art. 205 i 205a o.p. Oba wskazane przepisy zawierają regulacje procesowe dotyczące podjęcia zawieszonego postępowania, które są w części identyczne, a w części różnią się semantycznie („ustąpiły przyczyny uzasadniające zawieszenie" oraz „ustanie przyczyna zawieszenia"). Nie ma uzasadnienia dla dalszego utrzymywania odrębności tych przepisów.

Zastrzeżenie zawarte we wstępie do wyliczenia dotyczy sytuacji, gdy mimo istnienia przyczyn zawieszenia konieczne jest podjęcie postępowania z uwagi na upływ terminu wskazanego w przepisie szczególnym.

Okoliczności uzasadniające podjęcie zawieszonego postępowania zasadniczo są identyczne jak w obecnym art. 205a o.p.

W **pkt 1** określającym przesłankę podjęcia zawieszonego postępowania, po śmierci strony, zrezygnowano z ustanowienia kuratora spadku. Przepisy art. 666 i następne Kodeksu postępowania cywilnego określają zakres powinności i kompetencji kuratora spadku. Należy do nich w szczególności poszukiwanie spadkobierców i zarząd spadkiem nieobjętym. Przepisy

prawa cywilnego nie przyznają jednak kuratorowi spadku nieobjętego uprawnień procesowych w zakresie reprezentacji nieobecnych, nieujawnionych spadkobierców. Nie ma więc przesłanek, aby kuratorowi spadku nieobjętego przyznawać status pełnomocnika w toku postępowania podatkowego. W konsekwencji ustanowienie takiego kuratora nie usuwa przeszkody do prowadzenia postępowania podatkowego, więc postępowanie nadal powinno pozostać w stadium zawieszenia.

Dodawane w **art. 442** (obecnie art. 205a o.p.) w **pkt 7 i 8** przesłanki podjęcia zawieszonego postępowania nawiązują bezpośrednio do przesłanek zawieszenia postępowania. Przesłanka wskazana w **pkt 7** nawiązuje do wniesienia skargi do sądu administracyjnego w przypadkach, o których mowa w art. 435 § 1 pkt 6 i 7. Podjęcie zawieszonego postępowania nastąpi w dniu doręczenia organowi orzeczenia sądu wraz z aktami sprawy i ze stwierdzeniem jego prawomocności. Przesłanka wskazana w **pkt 8** odnosi się do zawieszenia postępowania na podstawie art. 440 pkt 1; podjęcie postępowania nastąpi w razie wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub opublikowania sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Przesłanka wskazana w **pkt 9** odnosi się do zawieszenia postępowania na podstawie art. 440 pkt 2; podjęcie postępowania nastąpi w dniu doręczenia organowi jednostki samorządu terytorialnego orzeczenia sądu administracyjnego w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego. W zakresie **pkt 6 i 7** sprecyzowano przesłankę podjęcia zawieszonego postępowania, odnosząc się do „doręczenia organowi orzeczenia wraz z aktami sprawy oraz ze stwierdzeniem jego prawomocności" zamiast nieprecyzyjnego „powzięcia przez organ wiadomości o uprawomocnieniu się orzeczenia",

10. Formę zawieszenia postępowania, czyli postanowienie, na które służy zażalenie, kompleksowo uregulowano w przepisie **art. 443**.

11. Przepis **art. 444** jest odpowiednikiem obecnego art. 206 o.p. Tak jak obecnie, zawieszenie postępowania wstrzymuje bieg terminów przewidzianych w niniejszym dziale.

Rozdział 14. Decyzje

1. Przepisy dotyczące decyzji nie budzą istotnych wątpliwości w praktyce. Poza zmianami redakcyjnymi i uzupełnieniem w zakresie zajmowania stanowiska przez organ współdziałający obowiązujące przepisy należy zachować. Istotne zmiany proponuje się w zakresie uzupełniania lub prostowania decyzji.

2. Przepis **art. 445** jest odpowiednikiem obecnego art. 207 o.p. Organ podatkowy orzeka w sprawie w drodze decyzji, chyba że przepisy ustawy stanowią inaczej. Decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji.

3. Przepis **art. 446** jest odpowiednikiem obecnego art. 208 o.p. Zrezygnowano z wyliczenia szczegółowych przypadków bezprzedmiotowości postępowania, które i tak nie może być wyczerpujące.

4. Przepis **art. 447** jest odpowiednikiem obecnego art. 209 o.p. Reguły postępowania, jeżeli przepis prawa uzależnia wydanie decyzji od zajęcia stanowiska przez inny organ (organ współdziałający), w tym wyrażenia opinii lub zgody, decyzję wydaje się po zajęciu stanowiska przez ten organ, co do zasady pozostawia się bez zmian. W celu usunięcia wątpliwości co do momentu „zajęcia stanowiska" w **§ 3** precyzuje się to jako „wydanie"; termin na doręczenie stanowiska nie powinien być bowiem zaliczany do czasu na jego merytoryczne przygotowanie. W projektowanych przepisach organ właściwy do zajęcia stanowiska definiuje się jako „organ współdziałający" w celu zapewnienia przejrzystości kolejnych paragrafów tego artykułu. W **§ 6** precyzuje się kwestię terminów działania organu współdziałającego oraz zagadnienie ponaglenia, nakazując niezwłoczne informowanie organu prowadzącego postępowanie o wniesieniu ponaglenia przez stronę. W **§ 7** proponuje się nowe rozwiązanie procesowe polegające na prowadzeniu posiedzenia w trybie współdziałania, jeżeli przyczyni się to do przyspieszenia zajęcia stanowiska[433]. Posiedzenie może zwołać z urzędu organ prowadzący postępowanie albo na wniosek strony. Posiedzenie można też zwołać na wniosek organu współdziałającego. Organ prowadzący postępowanie może wezwać stronę na to posiedzenie. Takie rozwiązanie, wspierane procesowo regulacjami dotyczącymi rozprawy, pozwoli na szybsze zakończenie postępowania. Zarządzenie posiedzenia nie zwalnia organu współdziałającego z obowiązku rozpatrzenia ponaglenia (**§ 8**).

5. Przepis **art. 448** jest odpowiednikiem obecnego art. 210 o.p., określającego wymogi formalne co do treści decyzji. Zmiany mają charakter dostosowawczy i redakcyjny.

W celu pełniejszej realizacji zasady informowania i dobrowolności wykonania decyzji dodano pouczenie o terminie wykonania obowiązku wynikającego z decyzji **(§ 1 pkt 9**).

W **§ 1 pkt 10** unormowano konieczność uwidocznienia w decyzji, że została podpisana elektronicznie.

[433] Szerszą analizę tego zagadnienia przedstawia Z. Kmieciak, Raport zespołu eksperckiego, *op.cit.*, s. 123-125 dostępny pod adresem http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspercki-kpa.php [dostęp 14.02.2017]. Analogiczne rozwiązania wprowadzono w art. 106a k.p.a. wprowadzonym ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (poz. 935).

W **§ 1 pkt 6** dodano zmiany dostosowawcze dotyczące wyjątków od sporządzania uzasadnienia decyzji.

W **§ 1 pkt 7** poprawiono redakcję przepisu w zakresie dotyczącym pouczenia o wniesieniu skargi do sądu administracyjnego, wzorując się na obowiązujących regulacjach w tym zakresie dotyczących postanowień. Ponadto wprowadza się[434] obowiązek pouczenia o wysokości wpisu od skargi do sądu, jeżeli ma charakter stały albo o podstawie do wyliczenia wpisu o charakterze stosunkowym, a także możliwości ubiegania się przez stronę o prawo pomocy oraz przesłankach jej udzielania. Pozwoli to stronie na odpowiednie przygotowanie się pod kątem finansowym (zgromadzenie środków pieniężnych już w terminie 30 dni wniesienia skargi, a nie w terminie 7 dni po wezwaniu sądu) do wniesienia skargi do sądu oraz zmniejszy liczbę czynności sądu podejmowanych w związku z nieuiszczeniem należnego wpisu. Wcześniejsze zaznajomienie strony z regułami kosztowymi postępowania sądowoadministracyjnego oraz zasadami przyznawania pomocy zapobiegnie wydłużaniu postępowania sądowoadministracyjnego w związku z wzywaniem o opłacenie skargi lub umotywowanie wniosku o prawo pomocy.

W **§ 1 pkt 8** dodano obowiązek pouczenia o prawie bezpośredniej skargi do sądu oraz o skutkach odrzucenia takiej skargi przez sąd.

W **§ 3** zamiast przytoczenia brzmienia art. 300 § 2 Kodeksu karnego proponuje się odesłanie do tego przepisu. W **§ 8** rozszerzono wyjątki w zakresie innych elementów decyzji (zamiast „składników") także na odrębne przepisy, znajdujące się poza o.p.

Nowe **§ 6 i 7** wskazują elementy decyzji organu odwoławczego. W decyzji organu odwoławczego uchylającej zaskarżoną decyzję w całości i przekazującej sprawę do ponownego rozpatrzenia organ odwoławczy wskazuje, jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (**§ 6**). Jest to nawiązanie do kompetencji organu odwoławczego w zakresie wydania decyzji kasacyjnej. Obecnie regulacja jest zawarta w art. 233 § 2 o.p., lecz z uwagi na zakres regulacji właściwym miejscem jest przepis wskazujący elementy decyzji, a nie przepis kompetencyjny. Projektowany **§ 7** nie ma obecnie swojego normatywnego odpowiednika. Jeżeli decyzja uchylana przez organ odwoławczy zawiera wadę dającą podstawę do wznowienia postępowania lub stwierdzenia jej nieważności, organ odwoławczy stwierdza to w decyzji. Organ odwoławczy w rozstrzygnięciu stwierdza

[434] Analogiczne rozwiązanie przewiduje przepis art. 107 § 1 pkt 9 k.p.a., zmieniony ustawą z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

jednocześnie, czy strona przyczyniła się do powstania wady dającej podstawę do wznowienia postępowania.

W **§ 10 pkt 2** proponuje się nowy wyjątek od obowiązku uzasadniania decyzji. Obowiązek taki nie powstaje, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w: złożonym zeznaniu w podatku od spadków i darowizn, informacji w podatku od nieruchomości, informacji dotyczącej podatku rolnego i podatku leśnego, deklaracji do wymiaru zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. W tym przypadku odrębne przepisy wyłączają obowiązek wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania oraz zapoznawania z zebranym materiałem dowodowym przed wydaniem decyzji.

6. Materia normowana w przepisie **art. 449** odpowiada zakresowi regulacyjnemu obecnego art. 211 o.p. Zmiana polega na wskazaniu, że w formie pisemnej mieszczą się też środki komunikacji elektronicznej. W **§ 2** zastrzega się też, że odrębne przepisy mogą wskazywać przypadki, gdy decyzja jest wydawana, lecz nie podlega doręczeniu. W **§ 3** przewidziano zmianę dostosowawczą związaną z przyznaniem samorządowemu organowi podatkowemu kompetencji do wniesienia skargi na decyzję SKO (art. 50 § 3 p.p.s.a.), umożliwiającą ustalenie upływu terminu do wniesienia skargi przez ten organ.

7. Przepis **art. 450** jest odpowiednikiem obecnego art. 212 o.p. W mocy pozostaje zasada, że organ podatkowy, który wydał decyzję, jest nią związany od chwili jej doręczenia. Zamiast wykazywania wyjątków od zasady doręczenia decyzji wskazano ogólnie na istnienie odrębnych przepisów w tym zakresie.

8. Przepis **art. 451** jest odpowiednikiem obecnego art. 213 o.p. Pakiet proponowanych zmian wymaga gruntownej przebudowy systematyki przepisu w porównaniu do obecnego art. 213 o.p.

W związku z nowymi wymogami decyzji, jakie wprowadza art. 448 § 6, przyznaje się stronie uprawnienie do wnioskowania o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji w tym zakresie.

Nowym rozwiązaniem jest uprawnienie organu podatkowego pierwszej instancji do wniesienia do organu odwoławczego, w terminie 14 dni od otrzymania decyzji, o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji kasacyjnej organu odwoławczego w zakresie elementów takiej decyzji, wymaganych przepisem art. 448 § 6. Celem tej zmiany jest przyspieszenie ponownego postępowania podatkowego w pierwszej instancji i wydanie nowej oraz prawidłowej decyzji. Wyeliminuje to przypadki, gdy w wyniku np. niekompletności zaleceń decyzji kasacyjnej lub niezrozumienia przez organ pierwszej instancji, jakimi wadami była dotknięta decyzja dotychczasowa oraz jakie okoliczności należy wziąć pod uwagę przy ponownym rozpatrzeniu sprawy, dochodzi do wydania kolejnej decyzji, która może być kolejny raz uchylona przez

organ odwoławczy. Organ podatkowy pierwszej instancji powinien otrzymać klarowne wskazówki w treści decyzji organu odwoławczego i nie może ich domniemywać. Samo istnienie proponowanego uprawnienia organu pierwszej instancji będzie dodatkowym bodźcem dla organu odwoławczego, aby respektować wymogi wskazane przepisem art. 448 § 6, bo wszelkie niedostatki decyzji kasacyjnej organu odwoławczego lub powierzchowność zaleceń tej decyzji zostaną uzewnętrznione i będą wymagały dodatkowego usunięcia. Uprawnienia procesowe są takie same, jak gdyby wniosek o uzupełnienie lub sprostowanie złożyła strona. Mimo uprawnienia do złożenia wniosku organ pierwszej instancji nie staje się stroną postępowania w zakresie sprostowania lub uzupełnienia. Brak przymiotu strony dla organu pierwszej instancji prowadzi do tego, że organowi nie przysługują też uprawnienia do składania środków zaskarżenia na rozstrzygnięcie organu odwoławczego, mimo że takie uprawnienia ma strona, która wniosku nie składała.

Realizując zasady ogólne jawności postępowania oraz zaufania wobec strony, nałożono na organ występujący z wnioskiem o uzupełnienie lub sprostowanie obowiązek doręczenia tego wniosku także stronie postępowania.

9. Przepis **art. 452** jest odpowiednikiem obecnego art. 214 o.p. Należy zachować w mocy regułę, że nie może szkodzić stronie błędne pouczenie w decyzji co do prawa odwołania lub skargi do sądu administracyjnego albo brak takiego pouczenia.

10. Przepis **art. 453** zachowuje obecnie obowiązujące unormowania (art. 215 o.p) w zakresie prostowania błędów rachunkowych oraz innych oczywistych omyłek znajdujących się w treści decyzji, a także wyjaśniania wątpliwości co do treści decyzji.

Rozdział 15. Postanowienia

1. Przepisy dotyczące postanowień nie budzą istotnych wątpliwości w praktyce. Poza niewielkimi zmianami redakcyjnymi obowiązujące przepisy należy zachować w mocy.

2. Przepis **art. 454** jest odpowiednikiem obecnego art. 216 o.p. Postanowienia dotyczą poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania podatkowego, lecz nie rozstrzygają o istocie sprawy, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej. W § 2 rozszerzono możliwość istnienia postanowień rozstrzygających sprawę także na mocy odrębnych przepisów, znajdujących się poza o.p.

3. Przepis **art. 455** zachowuje w mocy obecne regulacje (art. 217 o.p.) w zakresie wymogów formalnych postanowień. Analogicznie jak w przypadku decyzji rozszerzono obowiązek pouczenia na informację o wysokości wpisu od skargi do sądu administracyjnego, jeżeli ma charakter stały albo o podstawie do wyliczenia wpisu o charakterze stosunkowym, a także o

możliwości ubiegania się przez stronę o przyznanie prawa pomocy oraz przesłankach jej udzielania w postępowaniu przed sądem administracyjnym.

Dodano pouczenie o terminie wykonania obowiązku wynikającego z postanowienia **(§ 1 pkt 7**) np. w zakresie kar porządkowych i kosztów postępowania.

W **§ 1 pkt 8** unormowano konieczność uwidocznienia w postanowieniu, że zostało podpisane elektronicznie.

4. Przepis **art. 456** jest odpowiednikiem obecnego art. 218 o.p. W proponowanej zmianie ograniczono się do (zachowania) niezbędnej regulacji dotyczącej specyfiki postanowień. Przepis stanowi, że postanowienie, na które służy zażalenie lub skarga do sądu administracyjnego, doręcza się stronie.

W zakresie sposobu doręczania postanowień znajduje odpowiednie zastosowanie przepis dotyczący doręczania decyzji, do którego odsyła **art. 457**.

5. Przepis **art. 457** jest odpowiednikiem obecnego art. 219 o.p. Zakres posiłkowego stosowania do postanowień, przepisów dotyczących decyzji pozostaje bez zmian, z wyjątkiem dodanego odesłania do rozdziału 22 działu III (Wygaśnięcie decyzji) oraz zdefiniowania przez odesłanie do art. 448 § 9 treści uzasadnienia faktycznego i prawnego.

Rozdział 16. Odwołania

1. Przepisy projektu ordynacji podatkowej w zakresie odwołań w znacznej mierze utrzymały aktualne rozwiązania jako sprawdzone i niebudzące wątpliwości, ale także zmodyfikowano przepisy, których stosowanie implikowało pewne trudności lub wymagane było dostosowanie ich do innych zmienionych lub wprowadzonych instytucji projektu ordynacji podatkowej, jak np. nowo wprowadzonego przedawnienia wymiaru. Wprowadzono także możliwość złożenia bezpośrednio skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez organ I instancji, przy czym zakres zaskarżenia ograniczono do zarzutów materialnoprawnych.

2. Przepis **art. 458** utrzymuje zasadę dwuinstancyjności postępowania i dewolutywności odwołania oraz wskazuje na możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzję organu pierwszej instancji. Z kolei w przepisie **art. 459** pozostawiono brak dewolutywności odwołania w przypadku, gdy decyzja została wydana w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze oraz dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Na podstawie **art. 460 § 1** zasada dewolutywności nie obowiązuje także w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego, o której mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy

o KAS. Zgodnie z ustawą o KAS decyzje te są wydawane w sytuacji, gdy naczelnik urzędu celno-skarbowego sporządził wynik kontroli celno-skarbowej oraz w przypadku, gdy kontrolowana spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna została rozwiązana w trakcie kontroli celno-skarbowej, a także w przypadku postępowania podatkowego kończącego się decyzją, wydawaną wspólnikom spółki cywilnej, jawnej, partnerskiej oraz komplementariuszom spółki komandytowej albo komandytowo-akcyjnej, a dotyczącą odpowiedzialności za zobowiązania spółki.

3. Z kolei zgodnie z przepisem **art. 460 § 2** w przypadku wydania w pierwszej instancji przez naczelnika urzędu celno-skarbowego decyzji innej niż wskazana w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS zasada dewolutywności została utrzymana. Odwołanie od takiej decyzji służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego dla zobowiązanego w dniu zakończenia postępowania podatkowego. W przypadku, gdy nie jest możliwe ustalenie właściwego dyrektora izby administracji skarbowej, odwołanie służy do dyrektora izby administracji skarbowej właściwego ze względu na siedzibę naczelnika urzędu celno-skarbowego, który wydał decyzję.

4. Przepisy **art. 461 i 462** projektu ordynacji podatkowej są odpowiednikiem obowiązujących przepisów art. 222 i 223 o.p. i wskazują na elementy, jakie powinno zawierać odwołanie oraz utrzymują obowiązek składania odwołania za pośrednictwem organu, który wydał decyzję.

Istotną nowość wprowadza przepis **art. 462 § 2**, który przewiduje wydłużenie terminu na złożenie odwołania do 30 dni (dotychczas było to 14 dni). Uzasadnieniem dla takiego wydłużenia jest coraz bardziej skomplikowany charakter postępowań dotyczących podatków. Proponowane ponaddwukrotne wydłużenie terminu zaskarżenia umożliwi lepsze przygotowanie strony do sformułowania zarzutów odwołania, dokładniejszą analizę zebranego w postępowaniu materiału dowodowego. Odwołanie nie powinno bowiem być jedynie sporządzoną pospiesznie syntezą zarzutów i wniosków dowodowych, następnie uzupełnianą i rozwijaną przez skarżącego w tzw. pismach procesowych. Nie przewiduje się, by dłuższy termin sam w sobie generował wyższą skalę instancyjnej zaskarżalności, a może wywołać wręcz przeciwny efekt. Mocne przekonanie strony o potrzebie zaskarżenia rozstrzygnięcia pojawia się zazwyczaj bezpośrednio po doręczeniu decyzji i to przekonanie zwykle zostaje zwiększone przez napięcie związane z krótkim terminem zaskarżenia tego aktu. Dłuższy termin tworzy warunki do bardziej pogłębionej refleksji strony nad prawidłowością decyzji i celowością wnoszenia odwołania. Proponowana zmiana nie ogranicza prawa strony do wniesienia środka zaskarżenia w terminie krótszym, niż wskazuje ustawa.

5. Nową instytucją procesową jest wprowadzona w przepisie **art. 463 § 1** możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu pierwszej instancji bez konieczności składania odwołania. Skorzystanie z niej jest warunkowane akceptacją sposobu przeprowadzenia postępowania przez organ podatkowy i faktów, które organ uznał za udowodnione oraz dowodów, którym organ dał wiarę. Warunek ten jest realizowany zmianą przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, poprzez wskazanie jako dopuszczalnych zarzutów dla tego rodzaju skargi wyłącznie zarzutów dopuszczenia się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny nie będzie związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną, bowiem mogłoby to powodować konieczność utrzymywania decyzji naruszających prawo i tym samym naruszać przepisy Konstytucji, jednak zarzuty inne niż proceduralne sąd będzie mógł uwzględniać tylko z urzędu. Skarżący będzie mógł bowiem podnosić wyłącznie nowe zarzuty naruszenia prawa materialnego. Długości postępowania podatkowego nie można rozpatrywać tylko przez pryzmat regulacji ordynacji podatkowej. Analiza wyroków Europejskiego Trybunału Praw Człowieka dotyczących przewlekłości postępowania sądowoadministracyjnego wskazuje, że istotny jest nie tyle czas trwania poszczególnych faz postępowania administracyjnego czy sądowoadministracyjnego, ile „całkowita długość postępowania", tj. od momentu jego wszczęcia przez organ pierwszej instancji do prawomocnego zakończenia wyrokiem sądu[435]. Zmiana procedury w tym zakresie bierze pod uwagę potrzebę zwiększenia szybkości załatwiania spraw.

W tym miejscu należy wskazać, że dwuinstancyjność postępowania podatkowego nie jest chroniona przepisami Konstytucji RP. W obowiązujących przepisach zasada dwuinstancyjności wynika z samej ordynacji podatkowej. Warto przypomnieć, że dwuinstancyjne postępowanie nie jest także powszechnie przyjęte w państwach europejskich, które w różny sposób kształtują możliwość kontroli decyzji administracyjnych: od postępowania jednoinstancyjnego z prawem do kontroli sądowej (Rosja), do postępowania trzyinstancyjnego (Irlandia do 2016 r.)[436].

Złożenie odwołania i rozpatrzenie sprawy w drugiej instancji jest prawem podatnika, z którego może on, ale nie musi korzystać. Jednakże, zgodnie z obowiązującymi przepisami, rezygnacja

[435] Problem obszernie analizuje Z. Kmieciak, Przewlekłość postępowania administracyjnego w świetle ustaleń europejskiego case law (w): Analiza i ocena zmian kodeksu postępowania administracyjnego w latach 2010-2011, red. M. Błachucki, T. Górzyńska, G. Sibiga, Warszawa 2012.

[436] Por. Jak rewolucja KAS wpłynie na przedsiębiorców. Polska a inne kraje., Raport EY, styczeń 2017, s. 12-13.

z prawa do złożenia odwołania nie ma żadnej formy prawnej w prawie podatkowym i jest po prostu wynikiem bezskutecznego upływu terminu do złożenia odwołania[437]. W takim przypadku jednak brak jest możliwości zaskarżenia decyzji do sądu administracyjnego, bowiem warunkiem złożenia skargi jest wyczerpanie środków zaskarżenia, a tym samym uprzednie złożenie odwołania i rozpatrzenie go przez organ odwoławczy. W niektórych przypadkach, ograniczonych do sporu merytorycznego, zasadnym wydaje się wprowadzenie możliwości złożenia skargi do sądu administracyjnego bez konieczności uprzedniego składania odwołania. Możliwość złożenia skargi na decyzję organu pierwszej instancji została ograniczona (w ramach zmienianych jednocześnie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) do przypadków, w których pomiędzy organem i stroną nie ma sporu odnośnie do ustalonego stanu faktycznego czy dowodów wpływających na ustalony stan faktyczny. Spór w takim wypadku ogranicza się do interpretacji przepisów prawa materialnego. W takiej sytuacji istnieje niewielka szansa na uchylenie decyzji przez organ drugiej instancji, w szczególności jeżeli do rozpatrzenia sprawy w drugiej instancji właściwy jest ten sam organ podatkowy. Dodatkowo strona często postrzega szanse uchylenia decyzji przez organ odwoławczy jako praktycznie zerowe w przypadku, gdy decyzja jest zgodna z interpretacjami przepisów podatkowych publikowanymi przez Krajową Informację Skarbową. Jednak podatnik ma prawo nie zgadzać się z takimi interpretacjami i poddać swoją sprawę kontroli sądów administracyjnych. W tym przypadku konieczność składania odwołania wydłużałaby stanowczo rozpoznanie i zakończenie sprawy, mimo przekonania strony o braku szans na zmianę stanowiska przez organ drugiej instancji. Generowałoby to także dodatkowe koszty zarówno po stronie organów, jak i podatników.

W celu przyspieszenia rozpoznania spraw wprowadzona została możliwość złożenia skargi już na decyzję organu pierwszej instancji w zakresie sporu merytorycznego, co w powiązaniu z wprowadzaną instytucją sprawy reprezentatywnej pozwoli znacząco skrócić czas trwania sporów o charakterze merytorycznym i obniżyć ponoszone koszty tak po stronie organów, podatnika, jak i sądów.

Wniesienie skargi do sądu nie będzie wymagało wcześniejszego wezwania do usunięcia naruszenia prawa mimo braku wyczerpania środków zaskarżenia. Organ będzie miał możliwość uwzględnienia takiej skargi w całości, zgodnie z przepisem art. 54 § 3 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. W celu rezygnacji

[437] Inne rozwiązania są przyjęte na gruncie prawa budowlanego oraz w nowelizacji przepisów o postępowaniu administracyjnym.

z odwołania konieczne jest złożenie, w terminie do wniesienia odwołania (termin 30 dni), skargi obejmującej wyłącznie zarzuty naruszenia prawa materialnego, zgodnie ze zmianami proponowanymi w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Z chwilą złożenia skargi decyzja staje się ostateczna i może być przymusowo egzekwowana. Podatnik, korzystając z tej możliwości, musi liczyć się z konsekwencjami waloru ostateczności decyzji pierwszej instancji. Jednak samodzielnie podejmuje decyzję o pominięciu rozpoznania sprawy w drugiej instancji i ponosi konsekwencje własnych decyzji. Podatnik zawsze może skorzystać z toku instancyjnego rozpoznania sprawy, nawet gdy nie podnosi zarzutów naruszenia przepisów proceduralnych i nie kwestionuje ustalonego stanu faktycznego.

Ze względu na ograniczenie zakresu skargi (w ramach zmienianych przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) w przypadku jej odrzucenia, w związku z podniesieniem zarzutów innych niż naruszenia prawa materialnego, będzie ona traktowana jako odwołanie. Dla bezpieczeństwa obrotu prawnego i samych podatników oceny zarzutów powinny dokonywać sądy administracyjne jako najbardziej właściwe. Możliwość rezygnacji z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego jest dostępna dla wszystkich podatników. Nie można jednak pominąć tego, że niektórzy mogą mieć trudności z rozpoznaniem charakteru zarzutu. Skarga będzie podlegała odrzuceniu, jeśli będzie zawierała inne zarzuty niż naruszenia prawa materialnego. Brak jest także pewności, że organy zawsze będą prawidłowo dokonywały oceny charakteru zrzutów stawianych w skardze, co mogłoby skutkować rozpoznawaniem skarg jako odwołań nawet na wszelki wypadek, a tym samym pozbawiało podatników możliwości skorzystania z tej nowej instytucji i powodowało dalsze spory proceduralne. W przypadku, gdy sąd odrzuci skargę ze względu na to, że zawiera ona zarzuty niedopuszczalne, będzie ona rozpoznawana jako odwołanie w toku kontroli instancyjnej. W tym zakresie przyjmuje się, że odwołanie zostało złożone w terminie, jeśli skarga została wniesiona w terminie, jednak terminy procesowe są liczone od dnia przekazania akt sprawy do organu pierwszej instancji. Decyzja w takim przypadku straci walor ostateczności, ale nie wpłynie to na ważność i skuteczność czynności egzekucyjnych podjętych do dnia otrzymania przez organ podatkowy pierwszej instancji informacji o prawomocnym odrzuceniu skargi, bowiem z tym dniem postępowanie egzekucyjne zostanie zawieszone, a nie umorzone.

Należy zauważyć, że nowelizacja przepisów k.p.a.[438] wprowadza możliwość zrzeczenia się odwołania od decyzji. Również wskutek takiego zrzeczenia się decyzja staje się ostateczna, a strona ma prawo do złożenia na nią skargi do sądu administracyjnego. Skarga taka jest jednak rozpoznawana w pełnym zakresie, bez ograniczonych zarzutów, a w przypadku jej odrzucenia decyzja pozostaje ostateczna. Nie można jednak pomijać różnic pomiędzy decyzjami w sprawach administracyjnych i niektórymi decyzjami w sprawach podatkowych, jak np. decyzji określających zobowiązanie podatkowe w wyższej wysokości niż zadeklarowana przez podatnika. Co do zasady, o wydanie korzystnej decyzji administracyjnej można wnioskować wiele razy; wskutek wydania decyzji negatywnej podatnik na ogół nie traci możliwości uzyskania jakiegoś uprawnienia w przyszłości. Takiej szansy nie dają sprawy z zakresu prawa podatkowego, tu ostateczne rozstrzygnięcia np. co do wysokości zobowiązania podatkowego są co do zasady definitywne.

W przypadku decyzji przyznającej uprawnienia, koncesje, pozwolenia (np. budowlane) są one niewykonalne do czasu, aż nie staną się ostateczne. Strona, zrzekając się odwołania, może po prostu wymusić szybszą ostateczność i wykonalność korzystnej dla siebie decyzji (np. rozpoczęcia budowy).

W przypadku prawa podatkowego celem omawianej instytucji, jak wyżej wskazano, jest szybsze uzyskanie sądowego rozstrzygnięcia sporu dotyczącego przepisów prawa materialnego, przy ustalonym i zaakceptowanym przez strony stanie faktycznym. Przyjęcie rozwiązania zbliżonego do zaproponowanego w ramach nowelizacji k.p.a. powodowałoby wręcz przeciwny efekt – w przypadku sporów podatkowych wydłużałoby to znacząco postępowanie. Prowadziłoby bowiem do licznych uchyleń decyzji ze względu na wady proceduralne, które zazwyczaj są usuwane w postępowaniu instancyjnym przez organy odwoławcze znacznie taniej i szybciej.

Wyłączono skorzystanie z możliwości złożenia bezpośredniej skargi do sądu administracyjnego w przypadku gdy w sprawie występuje więcej niż jedna strona postępowania. W takiej sytuacji wola jednej ze stron do złożenia skargi nie mogłaby się realizować, jeśli druga strona złożyła by odwołanie, tym samym przepisy te mogłyby powodować zbędne sytuacje konfliktowe. Mając także na uwadze możliwość złożenia skargi bezpośrednio do sądu z pominięciem organu, skorzystanie z takiej możliwości przez jedną ze stron i złożenia jednocześnie odwołania przez inną stronę znacząco wydłużyłoby moment

[438] Ustawa z dnia 7 kwietnia 2017 r. o zmianie ustawy – Kodeks postępowania administracyjnego oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 935).

rozpoznania odwołania i załatwienia prawy tym samym instytucja ta nie przyniosłaby oczekiwanych rezultatów w zakresie przyspieszenia rozstrzygnięcia sporu.

6. Przepis **art. 464** utrzymuje możliwość uwzględnienia przez organ w całości odwołania wniesionego przez podatnika (por. art. 226 o.p.).

W przypadku uznania odwołania podatnika w całości będzie wydawana nowa decyzja, którą organ podatkowy uchyli lub zmieni decyzję, od której wniesiono odwołanie. Podatnik, podtrzymując zarzuty nieuwzględnione przez organ wydający taką decyzję, będzie miał możliwość wniesienia odwołania od decyzji zmieniającej lub uchylającej pierwotną decyzję.

7. W **art. 465** bez zmian zachowano regulację tożsamą z obowiązującym przepisem art. 227 ordynacji podatkowej i wynikający z tego przepisu obowiązek przekazania odwołania bez zbędnej zwłoki, nie później niż z terminie 14 dni oraz ustosunkowania się do przedstawionych zarzutów i poinformowania strony o sposobie ustosunkowania się do nich.

8. Podobnie przepis **art. 466** utrzymuje regułę, zgodnie z którą organ odwoławczy w formie postanowienia stwierdza niedopuszczalność odwołania, uchybienie terminowi do wniesienia odwołania, czy pozostawienie odwołania bez rozpatrzenia.

Nowością jest przewidziana w przepisie **art. 466 § 2** możliwość złożenia zażalenia na postanowienie stwierdzające uchybienie terminowi do wniesienia odwołania. Wprowadzenie tego rozwiązania uzasadniają liczne spory w tym zakresie, wynikające m.in. z ręcznego wypełniania przez listonoszy druków doręczeń i trudności z ustaleniem faktycznej daty doręczenia czy awizowania decyzji. W ramach zażalenia strona będzie mogła dowodzić faktu dochowania terminu.

9. Przepisy **art. 467** zawierają regulację istotnie rozbudowaną w porównaniu do obowiązującego przepisu art. 229 o.p. dotyczącego postępowania dowodowego prowadzonego przez organ odwoławczy lub konieczności uchylenia decyzji przez ten organ. Zmiany te zmierzają do pełnej realizacji zasady dwuinstancyjności postępowania podatkowego, gdzie w drugiej instancji ta sama sprawa powinna podlegać ponownemu rozpatrzeniu. Zasada ta nie jest w pełni realizowana, gdy organ odwoławczy prowadzi postępowanie dowodowe w istotnym zakresie, skutkujące ustaleniami faktycznymi różniącymi się istotnie od tych, które stanowiły podstawę faktyczną rozstrzygnięcia wydanego w I instancji. W takim przypadku trudno mówić o rozpatrywaniu tej samej sprawy ponownie[439].

[439] D. Strzelec, Eliminowanie nieprawidłowości proceduralnych przez organ odwoławczy a zasada dwuinstancyjności postępowania, „Monitor Podatkowy" 2008, nr 5, „Aktualnie w wielu postępowaniach determinantem podejmowanych rozstrzygnięć – samodzielnie uzupełnić dowody, czy wydać decyzję kasacyjną – będzie perspektywa przedawnienia zobowiązania podatkowego, a nie wzgląd na realizację gwarancji proceduralnych. W wielu sytuacjach, zwłaszcza gdy chodzi o braki w ustaleniu, czy też o nieprawidłowości w

W celu realizacji zasady dwuinstancyjności w przepisie **art. 467 § 1** wskazano wprost, że podstawą ustaleń faktycznych w postępowaniu odwoławczym w zakresie mającym istotny wpływ na rozstrzygnięcie sprawy powinien być materiał dowodowy zgromadzony przez organ pierwszej instancji. Zasada ta nie ma jednakże bezwzględnego charakteru i jest modyfikowana w **§ 2**. Zgodnie z tym przepisem organ odwoławczy może przeprowadzić, na żądanie strony lub z urzędu, dodatkowe postępowanie w celu uzupełnienia dowodów i materiałów – ale tylko tych, które zostały zebrane w sprawie przez organ wydający decyzję. Organ odwoławczy może też zlecić przeprowadzenie tego postępowania temu organowi, np. jeśli jest to uzasadnione ekonomiką postępowania.

10. Przepis **art. 468** jest odpowiednikiem obowiązującego przepisu art. 232 o.p. i zachowuje przewidziane w nim prawo strony do cofnięcia odwołania, do czasu wydania decyzji przez organ odwoławczy. Zachowano także ograniczenie tego prawa w sytuacji, gdyby istniało ryzyko pozostawienia w mocy decyzji wydanej z naruszeniem przepisów, które uzasadniałyby stwierdzenie jej nieważności albo wznowienia postępowania w innych przypadkach niż uzasadniających wznowienie postępowania wyłącznie na wniosek strony. W tym zakresie bowiem należy szanować prawo strony do cofnięcia odwołania, jeśli wzruszenie decyzji mogłoby nastąpić tylko z jej woli.

11. Bez fundamentalnych zmian pozostawiono przepisy dotyczące wydawania decyzji przez organ odwoławczy. Zmiany w tym zakresie dotyczą m.in. sytuacji wskazanej w przepisie art. **469 § 2**, tj. uchylenia decyzji w całości i przekazania sprawy do rozpatrzenia właściwemu organowi pierwszej instancji, jeżeli decyzja ta została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie.

Nowością jest, wprowadzony w przepisie **art. 469 § 3**, obowiązek nałożony na organ odwoławczy przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy, jeśli zachodzi przypadek określony w § 2 i upłynął termin przedawnienia wymiaru. W przypadku, gdy przyczyni się to do przyspieszenia postępowania, organ odwoławczy może zlecić przeprowadzenie określonych czynności postępowania wyjaśniającego organowi, który wydał decyzję, pomimo upływu terminu przedawnienia

przeprowadzeniu dowodów, odnoszących się do faktów o kluczowym znaczeniu, do jakich doszło w postępowaniu pierwszoinstancyjnym, organ odwoławczy powinien wydać decyzję na podstawie art. 233 § 2 o.p. W przypadku uchybień proceduralnych (szczególnie gdy dotyczą gromadzenia dowodów w sprawie) organ odwoławczy w postępowaniu podatkowym, częściej niż administracyjnym, powinien korzystać z uprawnień kasacyjnych. Przemawia za tym złożoność spraw podatkowych, wyróżniających się z ogółu spraw rozpoznawanych przez organy administracji tym, iż dość często są bardziej skomplikowane i nierzadko wymagają poczynienia szeregu ustaleń faktycznych.”.

wymiaru. Zmiana ta ma na celu umożliwienie rozstrzygnięcia sprawy przez organ odwoławczy, gdy uchylenie decyzji I instancji uniemożliwiałoby wydanie nowej decyzji przez organ pierwszej instancji ze względu na upływ terminu przedawnienia wymiaru.

12. Przepis **art. 469 § 4** dotyczący decyzji wydawanych przez samorządowe kolegium odwoławcze uległ jedynie drobnej modyfikacji w stosunku do obowiązującego przepisu art. 233 § 3 ordynacji podatkowej. Pozostawiono bowiem obowiązek uchylenia decyzji pierwszej instancji i rozstrzygnięcia sprawy co do istoty, wyłącznie gdy przepisy nie pozostawiają sposobu jej rozstrzygnięcia uznaniu organu podatkowego pierwszej instancji.

13. W przepisie **art. 470 § 1** wprowadzono zakaz *reformationis in peius* (zakaz pogarszania sytuacji strony odwołującej się) w szerszym zakresie niż dotychczas. Konieczność takiej zmiany wynika z licznych wątpliwości dotyczących skuteczności aktualnej regulacji w tym zakresie, które występują nadal mimo uchylenia w 2013 r. przepisów o wymiarze uzupełniającym (art. 230 o.p.). Przykładowo w literaturze wskazywano, że „Realność zakazu pogarszania sytuacji strony bywa w piśmiennictwie podważana”[440] oraz że „podkreślić zatem należy przede wszystkim charakter i pozycję tej instytucji w postępowaniu podatkowym”. Szeroko skomentował ją Sąd Najwyższy[441]: „Respektowanie zakazu *reformationis in peius* w postępowaniu odwoławczym należy uznać za jedną z fundamentalnych zasad prawa procesowego w demokratycznym państwie prawa”. Zakaz pogarszania sytuacji strony składającej odwołanie powinien mieć ten sam zakres zarówno dla organu drugiej instancji, jak i organu, którego decyzja została uchylona, przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (tzw. pośredni zakaz reformationis in peius)[442]. Organy te, rozstrzygając sprawę, nie mogą wydać decyzji na niekorzyść strony, chyba że decyzja wcześniejsza zawierała wady skutkujące stwierdzeniem jej nieważności lub wznowieniem postępowania z urzędu. Brak jest bowiem racji, by uniemożliwić organowi odwoławczemu orzeczenie na niekorzyść strony w przypadkach, w których ostateczna decyzja może być wzruszona, a nowa decyzja może być wydana na niekorzyść strony ze względu na wady kwalifikowane. Skutkowałoby to wyłącznie przedłużeniem postępowania i zwiększeniem jego kosztów zarówno dla strony, jak i dla organów podatkowych. Oczywiście wystąpienie wad kwalifikowanych decyzji wyznacza także granicę wydania decyzji na niekorzyść strony, bowiem np. zwiększenie kwoty zobowiązania

[440] H. Dzwonkowski, Komentarz do art. 234 ustawy - Ordynacja podatkowa (w:) H. Dzwonkowski, A. Huchla, C. Kosikowski, Ustawa Ordynacja podatkowa. Komentarz, ABC 2003, cyt. za Lex.

[441] Wyrok SN z dnia 24 czerwca 1993 r., III ARN 33/93, „Państwo i Prawo” 1994, nr 9, poz. 111, z glosą M. Wierzbowskiego.

[442] I. Krawczyk, Pośredni zakaz reformationis in peius – aspekt zgodności z Konstytucją RP, Białystok 2015, s. 197 -211.

podatkowego przez organ odwoławczy musi wiązać się z przesłankami stwierdzenia nieważności lub wznowienia postępowania i nie stanowi podstawy do pogarszania sytuacji strony w pozostałym zakresie. Przykładem takich wad będzie m.in. złożenie przez zobowiązanego niepełnego lub fałszywego oświadczenia, na którym oparł się organ wydając decyzję, bowiem w tym przypadku spełnione są przesłanki wznowienia postępowania. Np. fakt istnienia dodatkowych budynków niezgłoszonych przez podatnika powinien być traktowany jako nowe istotne dla sprawy okoliczności faktyczne, istniejące w dacie wydania decyzji, które nie były znane organowi, a które wyszły na jaw po wydaniu decyzji.

Wyraźne należy wskazać, że nałożenie na organ pierwszej instancji zakazu pogarszania sytuacji podatnika przy ponownym rozpoznaniu sprawy po jej uchyleniu przez organ drugiej instancji lub sąd administracyjny nie jest nakazem działania na korzyść zobowiązanego. Organ który przykładowo udzielił umorzenia ulgi po ponownym rozpoznaniu sprawy także może jej odmówić, nie ma obowiązku jej udzielenia, nie jest to bowiem działanie na niekorzyść strony, nie pogarsza bowiem jej sytuacji.

Zmieniony zakaz *reformationis in peius* uwzględnia wprowadzoną instytucję przedawnienia wymiaru, po którym to okresie doręczona decyzja organu pierwszej instancji nie wywoła skutków prawnych. Z kolei w przypadku wydania decyzji przez organ pierwszej instancji przez upływem przedawnienia wymiaru organ odwoławczy nie może wydać decyzji na niekorzyść strony z wyjątkiem przypadków, w których wystąpią wskazane powyżej wady uzasadniające stosowanie trybów nadzwyczajnych.

14. W przypadku, gdy upłynie termin przedawnienia wymiaru podatku (a tym samym organ pierwszej instancji nie mógłby już skutecznie doręczyć decyzji), to również organ drugiej instancji nie powinien mieć możliwości orzekania na niekorzyść strony w postępowaniu instancyjnym. Nie wynika to jednak z samego zakazu *reformationis in peius*. W tym zakresie, zgodnie z przepisem **art. 470 § 3**, organy podatkowe w przypadkach, w których zgodnie z przepisem art. **470 § 2** mogą wydać decyzję na niekorzyść strony i zwiększyć jej zobowiązanie podatkowe, ale robią to po przedawnieniu wymiaru, powinny zastosować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie zwiększenia tego zobowiązania względem zaskarżonej decyzji (nadwyżki ponad podatek wynikający z decyzji wydanej w I instancji).

Przepis dotyczy sytuacji, gdy stwierdzono istnienie przesłanek stwierdzenia nieważności lub wznowienia postępowania, lecz przesłanki te powstały lub ujawniły się bez winy i działania strony. Z kolei w przypadku przesłanki wskazanej w art. 488 § 1 pkt 5 organ nie będzie stosował zwolnienia, gdy niepowołanie przed dniem wydania decyzji nowych okoliczności lub nowych dowodów nastąpiło z winy strony.

Strona nie może ponosić szkody, jeśli nie można przypisać jej winy w zakresie wystąpienia przesłanek uzasadniających orzekanie na jej niekorzyść po złożeniu odwołania. Nie jest jednak uzasadnione, by nie ponosiła konsekwencji, jeśli niezgodnie z przepisami wpływała na przebieg postępowania. Weryfikacja decyzji obarczonej wadami kwalifikowanymi, powstałymi bez winy lub bez udziału strony postępowania, nie może powodować negatywnych konsekwencji dla strony. Termin przedawnienia wymiaru wyznacza okres, w ramach którego strona może oczekiwać, że zostanie jej wymierzony podatek, zaś po upływie przedawnienia wymiaru może liczyć na to, że podatek nie zostanie jej zwiększony. W przypadku, gdy taka weryfikacja dokonywana jest przed terminem przedawnienia wymiaru, może ona odbywać się także na niekorzyść strony w zakresie wynikającym z przepisu **art. 470 § 2**. Po upływie terminu przedawnienia wymiaru strona ma prawo pozostawać w zaufaniu do tego, że później jej zobowiązanie już nie wzrośnie, jeżeli sama nie przyczyniła się do wadliwości postępowania. To zaufanie należy opierać na funkcji przedawnienia wymiaru, którą jest stabilizacja stosunków prawnopodatkowych.

Orzeczenie co do istoty sprawy musi być pełne, a więc uwzględniać kwotę wymierzaną dodatkowo, jeżeli wynikać to będzie z prawidłowo ustalonego stanu faktycznego i zastosowanych w sprawie przepisów, nawet jeśli nastąpi to po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Jednak w tym zakresie nie ma podstaw do żądania wykonania zobowiązania, skoro ma to miejsce po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Zatem wykazany w decyzji „domiar" nie będzie podlegać wykonaniu w związku z wprowadzanym w przepisach zwolnieniem. Decyzja orzekająca co do istoty sprawy w tym zakresie będzie więc decyzją niejako techniczną.

Zgodnie z przepisem **art. 470 § 4** reguły wynikające z art. **470 § 3** stosuje się odpowiednio do innych decyzji wymiarowych (np. w zakresie zwrotu podatku i jego zmniejszenia).

Zgodnie z przepisem **art. 470 § 5** organ wskaże w decyzji, w jakim zakresie orzeczono co do istoty sprawy lub umorzono postępowanie w sprawie po upływie terminu przedawnienia wymiaru i na niekorzyść strony, podając też, w jakim zakresie zobowiązanie wynikające z nowej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z dotychczasowej decyzji i określi wysokość zwolnienia lub zwróci nadpłatę, jeżeli podatnik uiścił już podatek w tym zakresie.

Przedstawiona koncepcja jest zbliżona do instytucji „nieszkodzenia" w razie zmiany interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. Wymagane było zatem wprowadzenie dodatkowo ochrony, w zakresie objętym zwolnieniem, polegającej na zakazie wszczynania postępowania karnego skarbowego lub umorzenia toczącego się postępowania,

brakiem ustalania odsetek oraz dodatkowego zobowiązania podatkowego (**art. 470 § 6 projekt**u).

15. Bez zmian pozostawiono w **art. 471** aktualną regulację art. 234a o.p. dotyczącą zwracania sprawy przez organ odwoławczy do organu pierwszej instancji niezwłocznie po upływie terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego, a tym samym nie wcześniej niż przed upływem tego terminu.

Podobnie bez zmian pozostawiono przepis **art. 472** będący odpowiednikiem obowiązującego przepisu art. 235 ordynacji podatkowej, nakazującego w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale odpowiednie stosowanie przepisów o postępowaniu przed organami pierwszej instancji.

Rozdział 17. Zażalenia

1. W zakresie zażaleń utrzymano obowiązującą regulację przepisów art. 236-239 o.p., zgodnie z którą stronie przysługuje prawo do zażalenia na postanowienia, jeśli ustawa tak stanowi.

2. W **art. 473 § 2** wydłużono dwukrotnie, na wzór rozwiązania przyjętego w zakresie terminu składania odwołań, termin na złożenie zażalenia. Przyjęty w projekcie ordynacji podatkowej termin to 14 dni, w porównaniu do 7 dni zgodnie z obowiązują regulacją. Za wydłużeniem terminu przemawia, podobnie jak przy odwołaniach, coraz bardziej skomplikowany charakter postępowań dotyczących podatków. Proponowane dwukrotne wydłużenie terminu zaskarżenia umożliwi lepsze przygotowanie strony do sformułowania zarzutów zażalenia oraz bardziej precyzyjne przygotowanie ewentualnych wniosków dowodowych. Strona, sporządzając zażalenie, nie powinna działać w pośpiechu, bowiem jego wynikiem są często pochopnie postawione zarzuty i nieprzemyślane wnioski dowodowe. Nie przewiduje się, by wydłużenie terminu na złożenie zażalenia zwiększyło zaskarżalność postanowień. Wręcz przeciwnie, może ono zmniejszyć ich liczbę i uprościć postępowanie. Pochopnie bowiem sporządzane zażalenie jest często uzupełniane kolejnymi dokumentami, nawet do tego stopnia, że zmieniają się główne przyczyny zaskarżenia. Dłuższy termin pozwoli stronie przygotować bardziej przemyślane zażalenie odnoszące się do istoty sprawy lub nawet, po analizie szans powodzenia środka zaskarżenia, zrezygnować z jego złożenia.

Proponowana zmiana nie ogranicza prawa strony wniesienia środka zaskarżenia wcześniej niż wskazuje ustawa, w tym w dotychczasowym terminie 7 dni.

3. Zachowano obowiązującą zasadę, że postanowienia, wobec których przepisy ustawy nie przewidują możliwości zażalenia, mogą być zaskarżone wyłącznie w odwołaniu od decyzji

(**art. 474**). Utrzymano także zasadę, że w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale odpowiednie zastosowanie mają przepisy dotyczące odwołań (**art. 475**).

Nie uznano za konieczne wskazania wprost braku stosowania do zażaleń nowej instytucji, polegającej na możliwości rezygnacji z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego. Ta nowa instytucja, pomijająca rozpatrzenie odwołania w drugiej instancji, dotyczy wyłącznie sporów o charakterze merytorycznym i obejmuje wyłącznie rozstrzyganie o istocie sprawy, a tym samym nawet odpowiednio nie ma zastosowania do postanowień.

Podobnie do postanowień nie ma zastosowania przepis art. 460 § 1, likwidujący dewolutywność odwołania w przypadku decyzji wydawanych na podstawie art. 83 ust. 4 i 5 ustawy o KAS, bowiem sama ustawa o KAS ogranicza wyłączenie dewolutywności tylko w stosunku do niektórych decyzji naczelników UCS. W przypadku postanowień powinien rozpatrywać je organ wyższego stopnia, czyli dyrektor izby administracji skarbowej, a nie organ, który je wydał.

Rozdział 18. Wykonanie decyzji

1. Gruntowna reforma zasad wykonywania decyzji podatkowych została wprowadzona od 1 stycznia 2009 r. Kilka lat stosowania obecnie obowiązujących reguł wykonywania decyzji ostatecznych dostarcza danych pozwalających na diagnozę stosowania instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności[443]. Średnioroczna liczba postanowień w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wydanych przez naczelników urzędów skarbowych w latach 2011-2013 wynosi 4173. Udział kwoty zaległości podatkowych wynikających z decyzji nieostatecznych wydanych w latach 2011-2013, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności do kwoty zaległości podatkowych wyniósł ok. 13%. Oznacza to, że w badanym okresie decyzjom wymiarowym obejmującym ponad 85% zaległości podatkowych (2,8 mld zł w 2011 r., 4,7 mld zł w 2012 r. 5,4 mld zł w 2013 r.) nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności. W takich przypadkach podatnicy mogli prowadzić spór z organem podatkowym, nie obawiając się jednocześnie przymusowego dochodzenia spornej należności przez organy podatkowe w toku postępowania odwoławczego.

Efektywność nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności odzwierciedla udział kwoty podatków uiszczonych (wyegzekwowanych) z decyzji, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności, w kwocie podatków wynikających z tych decyzji. Wskaźnik ten wynosi za lata 2011-2013 ok. 8%. Natomiast ogólny wskaźnik efektywności egzekucji, liczony jako udział

[443] Ordynacja podatkowa – Ocena skutków regulacji ex post, załącznik nr V.2 – rygor natychmiastowej wykonalności, http://legislacja.rcl.gov.pl/docs/6/12278502/12319080/dokument192445.pdf.

kwoty wyegzekwowanych zaległości podatkowych w kwocie zaległości podatkowych objętych tytułami wykonawczymi, wyniósł ok. 25%. Różnica między tymi wskaźnikami jest znaczna, ale należy mieć na względzie, że sprawy, w których zastosowano rygor natychmiastowej wykonalności, dotyczyły podmiotów, w stosunku do których istniało duże prawdopodobieństwo, że podatek nie zostanie uiszczony. Wysoki wskaźnik wykonania decyzji, którym nadano rygor natychmiastowej wykonalności, świadczyłby o tym, że nadanie rygoru odbywa się z naruszeniem przepisu art. 239b § 2 o.p., jest przedwczesne albo nietrafne. Tak jednak nie jest. Prawdopodobieństwo niewykonania decyzji, przyjmowane przez organ przy nadawaniu rygoru natychmiastowej wykonalności, faktycznie potwierdza się potem aż w ponad 90% przypadków[444].

W postanowieniach w sprawie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności wskazywano następujące przesłanki:

a) organ podatkowy posiada informacje, z których wynika, że wobec strony toczy się postępowanie egzekucyjne w zakresie innych należności pieniężnych – 49% rygorów,
b) okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące - 26% rygorów,
c) strona nie posiada majątku o wartości odpowiadającej wysokości zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, na którym można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy, które korzystałyby z pierwszeństwa zaspokojenia – 20% rygorów,
d) strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości – 5% rygorów.

Z przedstawionych danych wynika, że prowadzenie wobec podatnika postępowania egzekucyjnego w zakresie innych należności pieniężnych było zdecydowanie najczęstszą przesłanką nadania rygoru natychmiastowej wykonalności. Przesłanka, że strona dokonuje czynności polegających na zbywaniu majątku znacznej wartości, jest stosunkowo trudna do wykazania przez organ podatkowy, dlatego też jest rzadko wskazywana w postanowieniach o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności. A zatem rygor natychmiastowej wykonalności jest stosowany głównie w stosunku do podmiotów, które w sposób trwały nie regulują dobrowolnie swoich zobowiązań podatkowych.

Analizując strukturę podatków, w których był stosowany rygor natychmiastowej wykonalności, największy udział mają decyzje wymiarowe w podatku dochodowym od osób fizycznych

[444] W Informacji Najwyższej Izby Kontroli z dnia 3 czerwca 2014 r. o wynikach kontroli „Przestrzeganie praw podatników przez wybrane urzędy skarbowe i izby skarbowe" na str. 10, stwierdzono, że „Urzędy skarbowe działały z poszanowaniem interesów podatników, decydując o wykonaniu decyzji wymierzających zobowiązanie podatkowe (ostatecznych i nieostatecznych)".

(wszystkie formy opodatkowania) – 47% wszystkich decyzji, którym nadano rygor, oraz decyzje w podatku od towarów i usług również 47%.

W latach 2011-2013 wskaźnik zaskarżalności postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności w trybie odwoławczym wynosił 15%. Dla porównania wskaźnik ten dla wszystkich decyzji wymiarowych wydanych przez naczelnika urzędu skarbowego, dyrektora urzędu kontroli skarbowej oraz dyrektora izby skarbowej wyniósł 4%, natomiast wskaźnik ten liczony tylko dla decyzji pokontrolnych wyniósł 22%. Wskaźnik uchylanych postanowień nadających rygor przez organy odwoławcze wyniósł 26% (dla porównania wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych wyniósł aż 49%). Wskaźnik zaskarżalności do wojewódzkich sądów administracyjnych postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności wyniósł 13%. Dla porównania wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych oscyluje między 45- 50%. Wskaźnik uchylanych przez sądy postanowień nadających rygor to zaledwie 10% zaskarżonych postanowień; dla porównania wskaźnik ten dla decyzji wymiarowych w różnych latach oscyluje ok. 23-27% decyzji zaskarżonych do sądu.

Porównanie wskaźników odnoszących się do postanowień o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności oraz decyzji wymiarowych uprawnia do stwierdzenia, że instytucja nadania rygoru natychmiastowej wykonalności jest stosowana prawidłowo przez organy podatkowe (przynajmniej w zakresie organów KAS), o czym świadczą niższe niż dla decyzji wymiarowych odpowiednie wskaźniki uchylanych postanowień przez organy odwoławcze oraz wojewódzkie sądy administracyjne.

Szacuje się, że w badanym okresie w około 19% przypadków nieostateczne decyzje wymiarowe zostały wykonane dobrowolnie, ale tylko około 4% kwoty podatków wynikających z decyzji wymiarowych nieostatecznych jest uiszczane dobrowolnie. Standardem jest zatem wstrzymanie się z wykonywaniem decyzji nieostatecznej, od której złożono odwołanie do czasu rozpatrzenia odwołania. Strony postępowania podatkowego szeroko korzystają z możliwości wstrzymania się z wykonaniem spornej decyzji, mimo że stosownie do reguły wynikającej z art. 239h o.p. odsetki za zwłokę są naliczane w okresie wstrzymania wykonania decyzji.

Powyższe dane wskazują, że przepisy w zakresie nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nieostatecznej oraz wstrzymywania wykonania decyzji ostatecznych zasadniczo sprawdziły się w praktyce, funkcjonują prawidłowo i nie wymagają radykalnej zmiany. Instytucja rygoru natychmiastowej wykonalności, po doświadczeniach kilku lat jej obowiązywania, wymaga jednak pewnych modyfikacji.

2. Przepis **art. 476** jest odpowiednikiem obecnego art. 239a o.p. Decyzja nieostateczna, nakładająca na stronę obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu

egzekucyjnym w administracji, nie podlega wykonaniu, chyba że decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności.

3. Przepis **art. 477** jest odpowiednikiem obecnego art. 239b o.p. Zasadniczo pozostają w mocy omówione szczegółowo powyżej obecne regulacje określające przesłanki nadania decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności i skutki nadania takiego rygoru.

W związku z modyfikacją zasad przedawnienia i proponowaną w niniejszym projekcie koncepcją rozdzielenia przedawnienia prawa do wymiaru od przedawnienia poboru bezprzedmiotowym będzie nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę wskazaną aktualnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. (do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego pozostały mniej niż 3 miesiące). W zakresie przedłużenia terminu przedawnienia wymiaru podatku powinny być rozpoznawane tylko takie okoliczności, które są związane z wymiarem. Wszczęcie i tok postępowań podatkowych winien być tak rozplanowany, aby postępowanie podatkowe zakończyło się przed upływem terminu przedawnienia wymiaru podatku. Ponieważ termin przedawnienia poboru podatku będzie liczony odrębnie, przesłanka zawarta obecnie w art. 239b § 1 pkt 4 o.p. stanie się bezprzedmiotowa.

Regulacje zawarte obecnie w art. 239b § 3 i 4 dotyczą wspólnej materii, więc proponuje się umiejscowienie ich w jednym § 3.

Obecnie wątpliwości praktyczne budzi kwestia momentu, w którym może być wydane postanowienie w sprawie rygoru natychmiastowej wykonalności w relacji do momentu wydania i doręczenia decyzji nieostatecznej, której to rygor ma zostać nadany. Proponowany § 4 usuwa te wątpliwości, wskazując, że postanowienie może być wydane już w momencie wydania decyzji nieostatecznej i doręczone wraz z tą decyzją.

4. Przepis **art. 478** jest odpowiednikiem obecnego art. 239c o.p. Decyzja o zabezpieczeniu ma rygor natychmiastowej wykonalności z mocy prawa, chyba że przyjęto zabezpieczenie dobrowolne.

5. Przepis **art. 479** jest odpowiednikiem obecnego art. 239d o.p. Zgodnie z tym przepisem zakazane jest nadawanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji wydanej w związku z wnioskiem o zastosowanie zasad ochrony przy interpretacjach indywidualnych, decyzji stosującej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania lub środki ograniczające umowne korzyści.

Poza uproszczeniem przepisu dodano nowym przypadek (pkt 3) odnoszący się do nowych przesłanek zawieszenia postępowania dotyczących: związku między różnymi postępowaniami, podobieństwa stanów faktycznych lub zagadnień prawnych w różnych postępowaniach oraz

sytuacji, gdy przepis stanowiący podstawę prawną decyzji jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Skoro zawieszenie postępowania podatkowego w tych okolicznościach wymaga porozumienia między organem podatkowym oraz stroną, to niedopuszczalne byłoby nadawanie decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności na okres zawieszenia postępowania odwoławczego.

6. Przepis **art. 480**, tak jak obecny art. 239e o.p., stanowi, że decyzja ostateczna podlega wykonaniu, chyba że wstrzymano jej wykonanie.

7. Przepis **art. 481** jest odpowiednikiem obecnego art. 239f o.p. i generalnie zachowuje obecne regulacje w zakresie wykonywania decyzji ostatecznej zaskarżonej do sądu administracyjnego. Wstęp do wyliczenia w przepisie **§ 1** proponuje się przeredagować. Należy wyraźnie wskazać, co też wynika z dalszych regulacji, że wstrzymanie wykonania może dotyczyć całości lub części decyzji.

Obecne przesłanki wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej, na którą wniesiono skargę do sądu administracyjnego, wiążą się z istnieniem zabezpieczenia majątkowego (zabezpieczenie dobrowolne, hipoteka przymusowa i zastaw skarbowy). Wstrzymanie wykonania decyzji jest limitowane wysokością tego zabezpieczenia. Obecnie art. 61 § 2 pkt 1 p.p.s.a. uprawnia organ do wstrzymania wykonania decyzji po wniesieniu skargi do sądu administracyjnego (za pośrednictwem tego organu) w każdej sytuacji, chyba że istnieją przesłanki, od których uzależnione jest nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności albo gdy ustawa szczególna wyłącza wstrzymanie jej wykonania. Wstrzymanie wykonania następuje z urzędu lub na wniosek skarżącego. Organ podatkowy nie jest uprawniony do wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w przypadkach innych niż przewidziane w ordynacji podatkowej. Tak należy rozumieć przepis art. 61 § 2 pkt 1 p.p.s.a. stanowiący o tym, że „ustawa szczególna wyłącza wstrzymanie ich wykonania". Organ podatkowy nie może obecnie wstrzymać wykonania decyzji ostatecznej zaskarżonej do sądu, gdy zachodzi prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków. Prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków może być wynikiem powzięcia przez organ przekonania, że decyzja zostanie przez sąd prawomocnie uchylona mimo, że organ nie jest w stanie uwzględnić całości skargi, a nawet wtedy gdy skarga została oddalona przez sąd pierwszej instancji (wyrok nieprawomocny). Może to dotyczyć w szczególności takich przypadków, gdy już po wydaniu decyzji i wniesieniu skargi zostaje wydany wyrok TK lub TSUE dyskwalifikujący wykładnię przepisów przyjętą przez organ podatkowy. Może to

dotyczyć sytuacji, gdy nawet już po nieprawomocnym oddaleniu skargi, Naczelny Sąd Administracyjny wydaje uchwałę dyskwalifikującą wykładnię przepisów przyjętą przez organ podatkowy (i sąd pierwszej instancji). Nie ma sensu wykonywanie decyzji w sytuacji, gdy organ sam przypuszcza, że decyzja, którą miałby wykonywać finalnie nie ostanie się w obrocie prawnym. Obecne zawężenie możliwości wstrzymania wykonania decyzji przez organ tylko do sytuacji związanych z posiadanym zabezpieczeniem wykonania decyzji nie uwzględnia opisanych sytuacji i wymusza na organie egzekwowanie decyzji, co do której prawidłowości organ sam ma uzasadnione wątpliwości, ale spór jest na takim etapie, że organ nie może już sam decyzji wzruszyć.

Obecnie obowiązujące przepisy art. 246 i 252 o.p. przyznają organowi podatkowemu kompetencję do wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej, gdy okoliczności sprawy wskazują na prawdopodobieństwo uchylenia decyzji w wyniku wznowienia postępowania lub prawdopodobieństwo stwierdzenia nieważności decyzji. Co istotne, wskazane przepisy nie wymagają zabezpieczenia majątkowego jako warunku wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej. Decyzja ostateczna zaskarżona do sądu administracyjnego podlega wykonaniu bez względu na to, czy i w jakim stopniu organ ocenia prawdopodobieństwo uchylenia decyzji przez sąd. Natomiast organ może wstrzymać wykonanie tej samej decyzji ostatecznej w toku postępowania w trybie nadzwyczajnym, gdy dostrzeże prawdopodobieństwo jej eliminacji z obrotu prawnego. Organ podatkowy dysponuje zatem większym marginesem uznania w zakresie wstrzymania wykonania decyzji, gdy postępowanie poprzedzające jej wydanie lub sama treść decyzji jest prawdopodobnie dotknięta kwalifikowanymi wadami. Decyzja ostateczna może być objęta wstrzymaniem wykonania wedle różnych reguł. Obecnie obowiązujące rozwiązania są niespójne i niekonsekwentne. Aby zachować symetrię regulacji, proponuje się (**art. 481 § 2**) wstrzymanie wykonania ostatecznej decyzji z urzędu lub na wniosek, jeżeli decyzja jest zaskarżona do sądu oraz, w związku ze skargą, zachodzi prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków[445]. Pojęcie „spowodowania trudnych do odwrócenia skutków" nawiązuje do przesłanki wstrzymania wykonania ostatecznej decyzji przez sąd administracyjny (art. 61 § 3 p.p.s.a.). Przewiduje się, że organ będzie korzystać z tej kompetencji, jeżeli (i) nie znajduje przesłanek do uwzględnienia skargi w całości (art. 54 § 3 p.p.s.a.), ale (ii) zarzuty skargi w części organ uznaje za trafne, a więc kontrola

[445] Organ, którego decyzję zaskarżono, może uwzględnić skargę we własnym zakresie, ale tylko wtedy, gdy uwzględnia ją w całości (art. 54 § 3 p.p.s.a).

sądowoadministracyjna prawdopodobnie doprowadzi do uchylenia (stwierdzenia nieważności) decyzji przez sąd. Właściwym do oceny tej przesłanki wstrzymania wykonania decyzji jest organ, którego decyzja została zaskarżona do sądu.

W § 3 sprecyzowano, że termin na załatwienie wniosku jest liczony od dnia wpływu wniosku do właściwego organu.

8. Obecnie obowiązujące przepisy art. 246 i 252 o.p. regulują wstrzymanie wykonania decyzji ostatecznej, mimo że są umiejscowione w rozdziałach „Wznowienie postępowania" oraz „Stwierdzenie nieważności decyzji". Właściwym miejscem dla kompletnej regulacji wstrzymania wykonania decyzji, także w związku z postępowaniem w sprawie wznowienia postępowania lub postępowaniem w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, jest rozdział „Wykonanie decyzji" - **art. 482**.

9. W konsekwencji przedstawionych wyżej propozycji określenie formy wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej musi odnosić się zarówno do wstrzymania wykonania decyzji skarżonej do sądu, jak i decyzji weryfikowanej w trybach nadzwyczajnych. Z tego względu dotychczasowy art. 239f § 4 o.p. proponuje się umiejscowić jako samodzielny **art. 483**.

10. Przepis **art. 484** ma bazę w obecnym przepisie art. 239g o.p. Aby usunąć potencjalne wątpliwości co do prawa strony wykonania decyzji nieostatecznej, której nie nadano rygoru natychmiastowej wykonalności, proponowany przepis formułuje generalne uprawnienie strony wykonania każdej decyzji bez względu na etap, na jakim znajduje się postępowanie podatkowe oraz na to, czy decyzji nadano rygor natychmiastowej wykonalności, czy też wstrzymano jej wykonanie.

11. Projektowane przepisy **art. 485-487** są odpowiednikami obecnych art. 239h-239j o.p. Nadal obowiązywać powinny reguły wyrażone w tych przepisach:

- wstrzymanie wykonania decyzji nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę,
- ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego nie stanowi wykonania decyzji,
- przepisy rozdziału „Wykonanie decyzji" stosuje się odpowiednio do wykonania postanowień.

Rozdział 19. Wznowienie postępowania

1. Tryb nadzwyczajny wzruszenia decyzji ostatecznej w wyniku wznowienia postępowania ma na celu weryfikację przeprowadzonego postępowania pod kątem enumeratywnie wskazanych przesłanek. Obecne przesłanki wznowienia postępowania są prawidłowo sformułowane i nie budzą w praktyce większych wątpliwości, a w każdym razie nie takich, które wymagałyby interwencji legislacyjnej. Doktryna i orzecznictwo sądowe dogłębnie wyjaśniają wszelkie

możliwe problemy praktyczne. Stabilność przepisów pozwoli na zachowanie aktualności dorobku wykładni prawa dokonywanej w wieloletnim procesie ich stosowania.

Postępowanie w sprawie wznowienia postępowania jest prowadzone dwuetapowo. W pierwszej kolejności ocenia się dopuszczalność wznowienia postępowania w tzw. postępowaniu wznowieniowym (wstępnym). W drugiej kolejności prowadzi się postępowanie co do istnienia przesłanek wznowienia postępowania (kwalifikowanych wad procesowych), a w razie ich stwierdzenia ponownie prowadzi się postępowanie w sprawie zakończonej decyzją ostateczną, niejako „otwierając" to postępowanie jako postępowanie wznowione. Uproszczenia wymaga prowadzenie postępowania w tym trybie. Dwufazowość tego trybu postępowania nie ma silnego uzasadnienia, gdy przesłanki wznowienia nie są wynikiem działania organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Należy wprowadzić jednofazowe postępowanie, gdy przesłanki wznowienia powstają niezależnie od organu. Takie postępowanie będzie szybsze i prostsze. Prawa przysługujące stronie postępowania podatkowego w żadnej mierze nie doznają uszczerbku poprzez zniesienie wstępnej fazy, tj. postępowania wznowieniowego.

Koncepcja przedawnienia założona w niniejszym projekcie oddzielająca przedawnienie wymiaru od przedawnienia poboru wymaga też zasadniczej przebudowy zakresu stosowania trybu wznowienia postępowania.

2. Przepis **art. 488** zachowuje wszystkie obecne (art. 240 § 1 o.p.) przesłanki wznowienia postępowania.

W porównaniu do obecnego stanu prawnego dodana została nowa przesłanka w § 1 pkt 9, gdy decyzja została wydana na podstawie przepisu znajdującego się w akcie prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego, którego nieważność stwierdził w części lub całości sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem. Jest to sytuacja analogiczna do tej, gdy decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny.

Nową jest też przesłanka w § 1 pkt 13, dotycząca sytuacji niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej, która została usunięta zmianą legislacyjną w przepisach prawa krajowego (np. po opinii Komisji przed TSUE). Argumentacja za poszerzeniem uprawnienia zobowiązanego w wyniku stwierdzenia przez TSUE niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej została przedstawiona w części uzasadnienia dotyczącej nadpłat.

W stosunku do obecnego stanu prawnego dodany został przepis **§ 4**. Zarejestrowany akt poświadczenia dziedziczenia może być uchylony lub zmieniony na podstawie art. 679 k.p.c. Ten akt nie jest decyzją ani orzeczeniem sądu, więc obecnie mogą istnieć wątpliwości co do

wznowienia postępowania podatkowego, gdy decyzja organu podatkowego była oparta na zarejestrowanym akcie poświadczenia dziedziczenia, który został następnie zmieniony lub uchylony (§ 4 pkt 1). Decyzja orzekająca o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej może zostać wydana na podstawie ostatecznej decyzji wymiarowej zobowiązanego. W przypadku, o którym mowa w art. 463 § 4 decyzja wymiarowa może jednak stracić przymiot ostateczności. W takiej sytuacji należy wznowić postępowanie w sprawie orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej analogicznie do innych przypadków powiązania decyzji w dwóch sprawach, wskazanych w art. 488 § 1 pkt 8 (§ 4 pkt 2).

3. Przepis **art. 489** zawiera regulacje obecnego art. 241 o.p., ale ulega też istotnym zmianom. Dopuszczalność wznowienia postępowania powinna być powiązana z terminem przedawnienia poboru podatku. Alternatywne rozwiązanie, polegające na powiązaniu dopuszczalności wznowienia postępowania z terminem przedawnienia wymiaru, prowadziłoby do tego, że w obrocie prawnym pozostawałyby decyzje, co do których istnieją poważne zastrzeżenia w zakresie legalności postępowania poprzedzającego ich wydanie lub legalności podstaw prawnych ich wydania. Mimo tych wątpliwości co do legalności postępowania, po terminie przedawnienia wymiaru, decyzja podlegałaby wykonaniu, także wykonaniu przymusowemu. Takie rozwiązanie nie służyłoby ochronie słusznych interesów strony postępowania oraz godziłoby w zasadę praworządności i zasadę zaufania. Należy pozostawić możliwość weryfikacji decyzji wymiarowej nawet po upływie terminu przedawnienia wymiaru, jeżeli postępowanie jest dotknięte kwalifikowanymi wadami. Inne rozwiązanie byłoby akceptacją i zamrożeniem stanu nielegalności. To termin przedawnienia poboru powinien wyznaczać dopuszczalność wznowienia postępowania. Ta okoliczność powinna być rozpoznawana zarówno w przypadku wniosku strony **(§ 1**), jak i w przypadku wszczynania postępowania z urzędu **(§ 2**). Złożenie wniosku strony przed upływem terminu przedawnienia poboru oznacza skuteczne wszczęcie tego postępowania i konieczność jego przeprowadzenia także wówczas, jeżeli termin przedawnienia poboru upłynie w toku postępowania. Analogicznie będzie w przypadku wszczęcia postępowania z urzędu. Gdyby możliwość wzruszenia decyzji ostatecznej w trybie wznowienia postępowania limitowana była terminem przedawnienia wymiaru, w którym ma doręczyć decyzję organ podatkowy I instancji, to zaistniałyby sytuacje, w których wydanie decyzji wymiarowej pod koniec wskazanego terminu faktycznie uniemożliwiałoby jej wzruszenie w trybie wznowienia.

4. W **art. 489 § 2 pkt 1** dokonuje się zmiany redakcyjnej, zastępując wyrazy „powzięcia (przez stronę) wiadomości o wydaniu decyzji" wyrazami „strona dowiedziała się o decyzji". Przepis stanie się bardziej czytelny, a ponadto szerzej ujmuje przesłankę, abstrahując od momentu

„wydania" decyzji. Wystarczające, że strona ogólnie wie, że taka decyzja jest, bez znaczenia, czy wie o wydaniu decyzji, czy np. o jej doręczeniu lub wykonywaniu.

5. W przeciwieństwie do obecnego art. 241 § 2 pkt 2 o.p. projektowany art. 489 § 2 pkt 1 znosi, co do zasady, termin na złożenie wniosku o wznowienie postępowania, jeżeli decyzja została wydana na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji. Obecnie obowiązujący termin jednego miesiąca na wznowienie postępowania ze wskazanych przyczyn wydaje się nawet nie tyle zbyt krótki[446], co zbędny. Podkreślić należy, że przyczyną wznowienia postępowania jest wadliwość w stanowieniu prawa lub w implementacji prawa UE do prawa krajowego. Są to okoliczności przez stronę niezawinione, tak jak i wiele innych przesłanek wznowienia postępowania, dla których wniosek strony nie jest limitowany terminem. Strona nie powinna być w tym zakresie ograniczona co do terminu, w jakim należy złożyć wniosek o wznowienie postępowania. Nie można akceptować sytuacji, w której upływ czasu (terminu przedawnienia poboru) zalegalizuje decyzje ostateczne, mimo że okazuje się, że przykładowo podstawy prawne takiej decyzji były niezgodne z Konstytucją. Ponadto zaproponowana zmiana niweluje nierówność pomiędzy podatnikami tylko ze względu na zastosowanie odmiennych technik powstawania zobowiązań podatkowych bądź też wynikanie zobowiązania podatkowego z decyzji określającej jego wysokość, a nie z deklaracji podatkowej[447]. Powyższe odnosi się także do sytuacji, gdy weszły w życie przepisy prawa krajowego usuwające niezgodność przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej **(§ 4 pkt 1)** lub stwierdzono nieważność aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu terytorialnego przez sąd administracyjny prawomocnym wyrokiem **(§ 4 pkt 2)**.

6. Co do zasady, strona zainteresowana wznowieniem postępowania powinna być obligowana do złożenia wniosku przed upływem terminu przedawnienia poboru. Pewność prawa wymaga, aby nie dopuszczać do sytuacji, w której zobowiązanie podatkowe może być reaktywowane i można po upływie terminu przedawnienia poboru nadal prowadzić postępowanie w sprawie przedawnionego zobowiązania bez jakichkolwiek ograniczeń czasowych.

[446] Termin bywa uznawany za zbyt krótki, aby strona rozpoznała celowość i zakres inicjowania wznowienia postępowania. Określenie dłuższego terminu w jednostkowych sprawach i wyłączenie terminu z ordynacji podatkowej miało miejsce ustawą z dnia 22 listopada 2013 r. zmieniającą ustawę o zmianie ustawy o podatku od spadków i darowizn oraz ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz.U. z 2014 r. poz. 19).

[447] P. Pietrasz (red.), Czynniki zmniejszające rolę władczych form działania administracji skarbowej w realizacji zobowiązań podatkowych, Warszawa-Białystok 2013, s. 330.

Powyższa zasada ulega jednak modyfikacji w tak szczególnej sytuacji jak wydanie decyzji ostatecznej na podstawie przepisu, o którego niezgodności z Konstytucją Rzeczypospolitej Polskiej, ustawą lub ratyfikowaną umową międzynarodową orzekł Trybunał Konstytucyjny albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji. Projektowany art. **489 § 3** stanowi, że wznowienie postępowania następuje na wniosek strony złożony w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, jeżeli:

1) okres od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej do dnia upływu terminu przedawnienia poboru jest krótszy niż 3 miesiące lub

2) wejście w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacja sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej nastąpiło po upływie terminu przedawnienia poboru.

Proponowane rozwiązanie wymaga więc od strony zachowania 3-miesięcznego terminu na złożenie wniosku o wznowienie postępowania, jeżeli zbliża się termin przedawnienia poboru lub termin ten już upłynął. Projektowany przepis umożliwia weryfikację zobowiązania wymierzonego decyzją ostateczną w każdym przypadku, gdy Trybunał Konstytucyjny stwierdza niekonstytucyjność podstawy prawnej takiej decyzji albo orzeczenie Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej ma wpływ na treść wydanej decyzji ostatecznej. Założyć należy, że w przypadku wykonania decyzji ostatecznej dotkniętej takimi wadami jej uchylenie lub zmiana w wyniku wznowienia postępowania doprowadzi do ujawnienia nadpłaty.

7. Należy też podnieść sprawność postępowania w trybach nadzwyczajnych. Skoro wobec odwołania, a więc środka procesowego w trybie zwyczajnym, są obecnie określone minimalne wymogi formalne (art. 222 o.p.), to tym bardziej analogiczne wymogi formalne powinien spełniać wniosek składany w trybach nadzwyczajnych. Wniosek o wznowienie postępowania powinien wskazywać przesłankę wznowienia, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie, jeżeli strona na istnienie tych okoliczności lub dowodów się powołuje (**art. 489 § 5**).

8. Ekonomika postępowania wymaga, aby nie prowadzić postępowania w sprawie, jeżeli dane zagadnienie zostało już zweryfikowane przez sąd administracyjny. Zgodnie z art. 134 § 1 p.p.s.a. sąd rozstrzyga w granicach danej sprawy, nie będąc jednak związany zarzutami i wnioskami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Obecnie obowiązujący art. 249 § 1 pkt 2

o.p. w zakresie trybu stwierdzenia nieważności nakazuje odmowę wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności, jeżeli skarga na decyzję ostateczną została oddalona przez sąd administracyjny. Tworzy to domniemanie, że taka decyzja nie może być dotknięta ciężkimi wadami, skoro sąd administracyjny, który w pierwszej instancji nie jest przecież związany granicami skargi, takich wad nie dostrzegł. Nie ma obecnie analogicznej regulacji dotyczącej wznowienia postępowania. Zaznaczyć należy, że z uwagi na swoją specyfikę przesłanki wznowienia postępowania, inaczej niż większość przesłanek stwierdzenia nieważności, mogą powstać lub zostać ujawnione już po prawomocnym rozstrzygnięciu sprawy przez sąd. Analogiczna sytuacja może też powstać w przypadku stwierdzenia nieważności decyzji; po prawomocnym rozstrzygnięciu sprawy przez sąd może zostać ujawnione naruszenie powagi rzeczy osądzonej (art. 249 § 1 pkt 2 o.p.). Nie można *a priori* założyć, że w każdym przypadku po prawomocnym oddaleniu skargi przez sąd postępowanie prowadzące do wydania tej ostatecznej i prawomocnej decyzji było wolne do wad stanowiących przesłankę wznowienia postępowania. Domniemanie prawidłowości decyzji po kontroli sądowej jest uzasadnione w zakresie wznowienia postępowania tylko wtedy, gdy przesłanka wznowienia, która jest podnoszona we wniosku strony, stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu. Wtedy zagadnienie istnienia przesłanki jest ujawnione w postępowaniu sądowoadministracyjnym i sąd je bada. Strona może w odwołaniu i następnie w skardze do sądu administracyjnego podnosić zarzuty co do prawidłowości postępowania, identyczne z przesłankami wznowienia postępowania. Podnoszona we wniosku przesłanka wznowienia postępowania może pokrywać się z rozstrzygnięciem sądu. Wyrok prawomocny ma powagę rzeczy osądzonej co do tego, co w związku ze skargą stanowiło przedmiot rozstrzygnięcia (art. 171 p.p.s.a.). W takim przypadku organ podatkowy, będąc związanym orzeczeniem sądu, byłby zobligowany wydać decyzję odmawiającą uchylenia decyzji dotychczasowej. Projektowany **art. 490 § 1 pkt 2** zawiera więc nową przesłankę odmowy wznowienia postępowania, gdy sąd administracyjny oddalił skargę, a wskazana we wniosku przesłanka wznowienia stanowiła przedmiot prawomocnego rozstrzygnięcia sądu.

Katalog przesłanek odmowy wznowienia postępowania nie może mieć charakteru zamkniętego, bo mogą istnieć inne przeszkody do rozpatrzenia wniosku, np. wynikające z niedopełnienia braków formalnych wniosku, brakiem zdolności procesowej, brakiem statusu ostateczności decyzji. Dlatego też przepis posługuje się sformułowaniem „w szczególności", analogicznie do obecnego art. 249 o.p. Przeszkody wznowienia postępowania na wniosek, czyli przekroczenie terminu przedawnienia poboru lub oddalenie skargi przez sąd administracyjny, należy uwzględniać też w zakresie wznowienia z urzędu (**art. 490 § 2**).

9. Obecnie obowiązujący art. 243 o.p. nakazuje badać w ramach postępowania wstępnego (wznowieniowego) dopuszczalność wznowienia postępowania. Sprowadza się to zasadniczo do weryfikacji spełnienia wymogów formalnych wniosku oraz sprawdzenia, czy nie został uchybiony termin do wnioskowania o wznowienie postępowania. Weryfikację pozytywną kończy niezaskarżalne postanowienie, po czym rozpoczyna się druga, właściwa faza postępowania (wznowione), w której bada się istnienie przesłanek wznowienia oraz, w razie ich potwierdzenia, prowadzi się postępowanie zmierzające do rozstrzygnięcia sprawy podatkowej co do jej istoty. W przypadku stwierdzenia braków formalnych wniosku nieusuniętych w wyznaczonym terminie lub uchybienia terminu złożenia wniosku jest wydawana decyzja odmawiająca wznowienia postępowania, a więc nie dochodzi wówczas to drugiej fazy postępowania. Obecnie pierwsza faza postępowania jest wyraźnie oddzielona od drugiej fazy przez wydanie aktu administracyjnego dopuszczającego prowadzenie właściwego postępowania (postanowienie) lub tego odmawiającego (decyzja). W każdym przypadku stwierdzenia dopuszczalności wznowienia postępowania należy wydać i doręczyć stronie postanowienie. Taka dwufazowość postępowania nie jest konieczna, gdy właściwym w obu tych fazach postępowania jest ten sam organ. W praktyce sprowadza się to do tego, że organ sam siebie musi dopuścić do wznowienia postępowania, a trzeba podkreślić, że strona wnosi o wznowienie postępowania, a nie o orzeczenie o dopuszczalności wznowienia postępowania. Strona z góry zakłada, że wniosek jest dopuszczalny, skoro go składa.

W odniesieniu do obecnego art. 243 o.p. proponuje się uproszczenie procedury poprzez eliminację odrębności wstępnej fazy tego postępowania, jeżeli przesłanki wznowienia nie są wynikiem działania organu, który wydał decyzję w ostatniej instancji. Jeżeli nie ma przeszkód formalnych co do dopuszczalności wznowienia postępowania, organ podatkowy od razu przejdzie do zasadniczej części postępowania. Zagadnienie dotrzymania terminu wniosku nadal będzie badane przez organ, a jeżeli termin zostanie uchybiony, organ odmówi wznowienia postępowania.

Dwufazowość postępowania należy zachować w sytuacji, gdy organ lub jego pracownicy przyczynili się do powstania przesłanek wznowienia postępowania (**art. 491**). W praktyce dotyczyć to będzie przesłanki wznowienia polegającej na: ujawnieniu przestępstwa urzędniczego w wydaniu decyzji oraz na wydaniu decyzji przez organ polegający wyłączeniu. W takim przypadku można założyć, że organ, którego działanie wytworzyło okoliczności uzasadniające wznowienie, może nie być dość obiektywny w stwierdzeniu dopuszczalności wznowienia postępowania. O wznowieniu, a więc stwierdzeniu istnienia przesłanki wznowienia, powinien wtedy orzekać organ wyższego stopnia nad organem, który wydał

decyzję w ostatniej instancji. Ten organ wyznaczy też organ właściwy w sprawie przeprowadzenia wznowionego postępowania, tj. drugiej fazy i wydania decyzji w sprawie. Wyjątek dotyczy Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, który sam wznawia postępowanie, jeżeli wydał decyzję w ostatniej instancji, tj. bez wyznaczania go przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Właściwą formą rozstrzygnięcia w sprawie odmowy wznowienia postępowania jest postanowienie, na które służy zażalenie, co wynika z regulacji ogólnych. Odmowa wznowienia postępowania nie rozstrzyga o istocie sprawy, więc decyzja będzie tu formą nadmiarową. Prawa strony, w tym prawo do sądu, będzie zachowane w uprawnieniu do żalenia się na postanowienie.

10. W projektowanym **art. 492** zachowuje się obecnie obowiązującą (art. 244 § 1 o.p.) kompetencję organu, który wydał w sprawie decyzję w ostatniej instancji w sprawie wznowienia postępowania, a także regulacje szczególne dotyczące ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej, naczelnika urzędu celno-skarbowego lub samorządowego kolegium odwoławczego.

W przypadku gdy przyczyną wznowienia postępowania jest działanie organu wydającego decyzję w ostatniej instancji, zachowuje się, wynikającą obecnie z art. 243 o.p., dewolucję właściwości do wznowienia postępowania na organ wyższego stopnia (pkt 2). Wznowienie postępowania upodabnia się w takiej sytuacji do trybu stwierdzania nieważności, gdy także mamy do czynienia z wadliwym działaniem organu, uzewnętrznionym w wydaniu decyzji. Właściwym w sprawie będzie wtedy organ wyższego stopnia.

Konieczne także jest przyznanie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej wyraźnej możliwości przejęcia wznowionego postępowania podatkowego, jeżeli przesłanki wznowienia zostaną wypełnione. Szef Krajowej Administracji Skarbowej wyda decyzję tylko, gdy zasadne będzie zastosowanie art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści. W innym wypadku Szef KAS zwróci postępowanie organowi podatkowemu określonemu wedle § 1, co wynika z odesłania do przepisów dotyczących postępowania w sprawie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

11. Projektowany przepis **art. 493 § 1** jest odpowiednikiem obecnego art. 245 o.p. Zmiany wynikają z likwidacji wstępnej fazy postępowania (§ 1 - wstęp do wyliczenia) oraz sprecyzowania przepisu dotyczącego tożsamości rozstrzygnięcia decyzji (§ 1 pkt 3). Proponowane sformułowanie wskazujące, że rozstrzygnięcie byłoby „takie samo jak", zamiast

„takie jak", w decyzji dotychczasowej wskazuje na potencjalność identyczności sentencji także w zakresie zawartych w niej kwot, a nie tylko tożsamości rodzaju rozstrzygnięcia.

Modyfikuje się obecny przepis art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) o.p. Zgodnie z proponowanym art. 493 § 1 pkt 4 organ podatkowy będzie zobligowany umorzyć wznowione z urzędu postępowanie, jeżeli wydanie nowej decyzji orzekającej, co do istoty sprawy, musiałoby nastąpić po upływie terminu przedawnienia poboru. Celem przepisu jest zapobieżenie sytuacji, w której organ podatkowy z urzędu wznawiałby postępowanie tuż przed upływem terminu przedawnienia poboru i następnie wydawałby po tym terminie decyzję. Takiego ograniczenia nie proponuje się jednak w zakresie postępowania wznowionego na wniosek strony. W przypadku wniosku strony wznowione postępowanie powinno być rozstrzygnięte także po upływie terminu przedawnienia poboru.

12. Przepis **art. 493 § 3** dotyczy sytuacji, gdy stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia, lecz przesłanki te powstały lub ujawniły się bez winy i działania strony oraz, w następstwie tego, organ podatkowy orzeka w nowej decyzji, co do istoty sprawy, po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Z tego tytułu strona nie może ponosić szkody. Opóźniona weryfikacja decyzji ostatecznej dotkniętej wadami procesowymi powstałymi bez winy lub bez udziału strony postępowania nie może powodować negatywnych konsekwencji dla strony. Termin przedawnienia wymiaru jest terminem, w którym strona może oczekiwać, że zostanie jej wymierzony podatek. Jeżeli taka weryfikacja dokonuje się przed terminem przedawnienia wymiaru, to może odbywać się to także na niekorzyść strony. Po upływie terminu przedawnienia wymiaru, a w szczególności wobec pozostawania w obrocie prawnym decyzji ostatecznej wymierzającej podatek lub w inny sposób orzekającej co do istoty sprawy, strona ma prawo pozostawać w zaufaniu do tego, że później jej zobowiązanie już nie wzrośnie, jeżeli sama nie przyczyniła się do wadliwości postępowania. To zaufanie należy opierać na funkcji przedawnienia wymiaru, którą jest pewność prawa oraz na ostatecznym statusie decyzji.

Orzeczenie co do istoty sprawy po uchyleniu dotychczasowej decyzji musi być pełne, a więc uwzględniać kwotę wymierzaną dodatkowo, jeżeli będzie taka merytoryczna potrzeba, po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Jednak w tym zakresie nastąpi zwolnienie z zobowiązania, skoro jego wymiar ma miejsce po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Ten „domiar" nie będzie więc podlegać wykonaniu. Decyzja orzekająca co do istoty sprawy będzie decyzją techniczną. Decyzja wskaże, w jakim zakresie, po upływie terminu przedawnienia wymiaru orzeczono co do istoty sprawy lub umorzono postępowanie w sprawie na niekorzyść strony. Przedstawiona koncepcja jest zbliżona do instytucji „nieszkodzenia" w razie zmiany interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego, z tym że tu dochodzi do spóźnionej

zmiany decyzji na niekorzyść strony. Istota tej nowej formuły nieszkodzenia jest uregulowana w przepisach dotyczących postępowania odwoławczego; przepisy art. 470 § 5-6 stosuje się odpowiednio.

13. Obecnie obowiązujący przepis art. 246 o.p. dotyczący wstrzymania wykonania decyzji, która w wyniku wznowienia postępowania zostanie prawdopodobnie uchylona, będzie stanowić część kompleksowej regulacji wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w rozdziale „Wykonanie decyzji".

Rozdział 20. Stwierdzenie nieważności decyzji

1. W zakresie stwierdzania nieważności decyzji ostatecznej zmiany polegają na modyfikacji i aktualizacji przesłanek stosowania tego trybu. Rozwiązania w zakresie procedury w ramach tego trybu wzruszania decyzji ostatecznej zasadniczo pozostają bez większych zmian. Znaczące zmiany są natomiast związane z nowym modelem przedawnienia. Zmiany dotyczą dopuszczalności wniosku o stwierdzenie nieważności decyzji, jak też skutków nowej decyzji wymiarowej wydanej po stwierdzeniu nieważności decyzji dotychczasowej. W tym zakresie zmiany są analogiczne do tych proponowanych w zakresie wznowienia postępowania.

W zakresie systematyki tego rozdziału w jego obecnym brzmieniu zwraca uwagę jego niespójność w porównaniu do rozdziału „Wznowienie postępowania" oraz szczątkowość lub brak niektórych istotnych regulacji, np. określających rodzaje rozstrzygnięć wydawanych w postępowaniu. Systematyka rozdziału została więc uporządkowana wedle następującego schematu: przesłanki, tryb i termin wszczęcia, treść wniosku, przesłanki negatywne, właściwość organu, katalog rozstrzygnięć, „zasada nieszkodzenia" nową decyzją.

2. Projektowany przepis **art. 494** jest odpowiednikiem obecnego art. 247 § 1 o.p. Cztery obecne przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji znajdują się w projektowanym przepisie bez żadnych zmian. Dotyczy to przypadku, gdy decyzja: została wydana bez podstawy prawnej, została wydana z rażącym naruszeniem prawa, dotyczy sprawy już poprzednio rozstrzygniętej inną decyzją ostateczną lub została skierowana do osoby niebędącej stroną w sprawie (pkt 2-5).

Proponuje się rezygnację z trzech obecnych przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji (art. 247 § 1 pkt 6-8 o.p), którymi są: trwała niewykonalność decyzji w dniu jej wydania, wada decyzji powodująca jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa oraz gdy wykonanie decyzji prowadziłoby do czynu zagrożonego karą. Blisko 20 lat obowiązywania tych przesłanek w obecnej o.p. nie dostarczyło praktycznych doświadczeń ich stosowania.

Przesłanki te zaczerpnięte z przepisu art. 156 k.p.a. na gruncie spraw podatkowych nie występują, więc nie ma potrzeby dalszego utrzymywania w mocy wskazanych przepisów.

Wprowadza się możliwość stwierdzenia nieważności także w części, co umożliwi elastyczne rozstrzyganie w tym trybie w zależności od konstrukcji sentencji decyzji ostatecznej.

3. Obecnie każde naruszenie przepisów o właściwości stanowi podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji. Takie naruszenie prawa jest traktowane jako najpoważniejsza wada decyzji administracyjnej.

Zasadniczej modyfikacji dokonuje się w zakresie przesłanki związanej z naruszeniem przepisów o właściwości, dodając warunek „oczywistości" tego naruszenia - art. 494 pkt 1[448]. Wzruszenie decyzji jako nieważnej powinno następować jedynie w przypadku „oczywistości" braku kompetencji organu[449].

W zakresie spraw podatkowych z uwagi na wyspecjalizowany charakter administracji skarbowej stosunkowo rzadko zdarzają się przypadki naruszenia właściwości rzeczowej i instancyjnej. Poważnym problemem są natomiast wątpliwości w zakresie ustalenia właściwości miejscowej. Organy podatkowe zobligowane są z urzędu do przestrzegania swojej właściwości rzeczowej i miejscowej. Specyfika prowadzenia działalności gospodarczej wymaga od podatnika mobilności w zakresie wyboru miejsca jej prowadzenia, siedziby itp. Jest to proces naturalny i pożądany. Niestety, sprzyja to też patologicznemu generowaniu przez nieuczciwych podatników takich stanów faktycznych w aspekcie właściwości miejscowej, które mają na celu uniknięcie kontaktu z organem podatkowym. W szczególności chodzi o sytuacje częstych zmian adresów siedzib i miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, podawanie nieistniejących adresów lub adresów istniejących, lecz w rzeczywistości niestanowiących adresu siedziby lub prowadzenia działalności gospodarczej. Zjawiska te są coraz częstsze i w znacznym stopniu utrudniają nawiązanie kontaktu z podatnikami i sprawdzenie wywiązywania się z wykonywania obowiązków podatkowych. Powoduje to wątpliwości procesowe przy ustalaniu właściwości miejscowej, co często prowadzi do powstawania negatywnych sporów o właściwość. Organy mają świadomość, że błąd w kwestii właściwości miejscowej będzie mieć bardzo poważne skutki. Organy podatkowe, inicjując negatywne spory o właściwość, nie tyle unikają rozstrzygania spraw, co chcą mieć pewność, że są organami właściwymi w danej

[448] Analogicznie w rozporządzeniu Prezydenta Rzeczypospolitej z dnia 22 marca 1928 r. o postępowaniu administracyjnem; według art. 101 ust. 1, pkt a) tego rozporządzenia, władza nadzorcza, a gdy chodziło o decyzję władzy naczelnej - ta władza mogła uchylić z urzędu lub na wniosek osoby interesowanej, jako nieważną, każdą decyzję, która wydana została przez władzę oczywiście niewłaściwą.

[449] Analogiczny postulat zgłaszają R. Hauser i J. Drachal, Raport zespołu eksperckiego, *op. cit.,* s. 206-209 dostępny pod adresem http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspercko-kpa.php.

sprawie. W bardziej skomplikowanych stanach faktycznych takiej pewności zagwarantować nie można. Każde naruszenie przepisów o właściwości miejscowej jest bowiem kwalifikowaną wadą skutkującą stwierdzeniem nieważności decyzji ostatecznej. Z kolei wyeliminowanie z obrotu decyzji rodzi dalsze skutki, np. anulowanie skutków zastosowania środków egzekucyjnych, powstanie nadpłaty, konieczność wypłaty oprocentowania nadpłaty, odszkodowania i ewentualnego wdrożenia procedury odpowiedzialności urzędniczej. Wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji z powodu wydania jej przez organ niewłaściwy powoduje zazwyczaj konieczność ponownego przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji przez właściwy organ. Wiąże się to zawsze z dodatkowymi kosztami, a często jest już niemożliwe z uwagi na przedawnienie. Automatyzm w zakresie wzruszenia każdej decyzji wydanej z naruszeniem właściwości wydaje się obecnie nieproporcjonalny w stosunku do rodzaju wady oraz skutków, jakie taka wada pociąga, czyli bezwzględna i całkowita eliminacja z obrotu prawnego wydanej decyzji, ze skutkiem wstecznym. Procesowe konsekwencje naruszenia właściwości, a szczególnie naruszenia właściwości miejscowej są zdecydowanie niewspółmierne do skali tego naruszenia. Priorytetem powinna być jakość przeprowadzonego postępowania i prawidłowość rozstrzygnięcia. Własne działania nakierowane na świadome wytworzenie niejasnego stanu faktycznego i złożoność systemu prawnego podatnicy wykorzystują jako instrumenty służące unikaniu kontaktu z organami podatkowymi i kwestionowaniu decyzji podatkowych tylko z powodu wady tej decyzji w zakresie ustalenia właściwości miejscowej.

Powyższe znajduje potwierdzenie w orzecznictwie sądów administracyjnych[450]. Z drugiej strony, nie ma ani możliwości, ani potrzeby budowania tak kazuistycznych przepisów o właściwości, aby dały niesporne rozwiązanie każdej potencjalnej sytuacji. Obecne skutki naruszenia właściwości, a szczególnie naruszenia właściwości miejscowej nie przystają do rzeczywistości społeczno-gospodarczej. Najważniejsze z punktu widzenia podatnika powinno być dochowanie przez organ podatkowy wszelkich prawnych standardów przy wymiarze i poborze podatków. Standardy te w zakresie organów Krajowej Administracji Skarbowej są takie same na obszarze całego kraju. Organy podatkowe właściwe rzeczowo i instancyjnie, niezależnie od ich właściwości miejscowej, prowadzą postępowania i wydają decyzje na podstawie tych samych przepisów prawa. Tym samym rozstrzygnięcia organów podatkowych właściwych rzeczowo i instancyjnie, bez względu na właściwość miejscową, powinny być

[450] Przykładowe opisy skomplikowanych stanów faktycznych: wyrok NSA z dnia 8 czerwca 2011 r., I FSK 940/10; wyrok NSA z dnia 17 stycznia 2008 r., I FSK 140/07; wyrok WSA w Poznaniu z dnia 21 października 2008 r., I SA/Po 776/08; wyrok WSA w Opolu z dnia 16 kwietnia 2008 r., I SA/Op 48/08, CBOSA.

jednakowe w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Proponowane zmiany doprowadzą także do ograniczenia negatywnych sporów o właściwość. Istnienie tych sporów prowadzi do opóźnień we wszczynaniu postępowań podatkowych, co w niektórych przypadkach może prowadzić nawet do przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jednocześnie organy podatkowe tak jak dotychczas zobowiązane będą do przestrzegania z urzędu przepisów o właściwości.

Tylko oczywisty, ewidentny charakter naruszenia właściwości na tle określonego stanu faktycznego powinien prowadzić do stwierdzenia nieważności decyzji. Jeżeli jest dopuszczalna taka wykładnia przepisów, która uzasadni kompetencje organu, który decyzję wydał, a ta decyzja zyskała przymiot ostateczności oraz decyzja nie jest dotknięta innymi ciężkimi wadami, to nie ma uzasadnionych powodów, aby taka decyzja podlegała eliminacji z obrotu prawnego.

4. Zmiany polegające na powiązaniu wszczynania postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji z przedawnieniem poboru podatku są analogiczne do zmian w zakresie wznowienia postępowania. Uzasadnienie przedstawione do zmian w zakresie wznowienia postępowania zachowuje więc swoją aktualność także do projektowanych przepisów dotyczących procedury stwierdzenia nieważności decyzji. W zakresie **art. 495** trzeba zwrócić uwagę na istotną różnicę. Inaczej niż w przypadku przesłanek wznowienia postępowania, strona nie może przyczynić się ani zawinić powstaniu przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji. W każdym przypadku wydania, po upływie terminu przedawnienia wymiaru, nowej decyzji w miejsce decyzji, której nieważność stwierdzono, wymiar wynikający z tej nowej decyzji albo inne rozstrzygnięcie na niekorzyść strony nie będzie wywoływać skutków.

Z obecnego art. 249 § 1 pkt 1 o.p. wynika 5-letni termin na dopuszczalność prowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji, liczony od dnia doręczenia decyzji. Oznacza to, że mogą występować sytuacje, gdy w obrocie prawnym będzie pozostawać decyzja ostateczna, a zobowiązanie z niej wynikające będzie wykonalne i może być pobierane po upływie okresu 5 lat od doręczenia decyzji, ale nie będzie można tej decyzji wzruszyć, nawet gdy decyzja będzie dotknięta ciężkimi wadami. Stabilność decyzji ostatecznej nie może być sytuowana ponad legalnością decyzji. Analogicznie jak w przypadku wznowienia postępowania, w każdym czasie do upływu terminu przedawnienia poboru (na wniosek złożony przed upływem terminu przedawnienia poboru) powinna istnieć możliwość eliminacji decyzji z obrotu prawnego, tym bardziej gdy decyzja jest dotknięta ciężkimi wadami powstałymi wyłącznie w wyniku działania organu podatkowego.

5. Przepis **art. 496** § 1 pkt 2 zachowuje obecną przesłankę odmowy wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności w związku z oddaleniem skargi na decyzję ostateczną przez sąd administracyjny (art. 249 § 1 pkt 2 o.p.). Formą odmowy wszczęcia postępowania powinno być postanowienie, na które służy zażalenie. Odmowa wszczęcia postępowania nie rozstrzyga o istocie sprawy, więc decyzja jest tu formą nadmiarową. Prawa strony, w tym prawo do sądu, będą zachowane w uprawnieniu do żalenia się na postanowienie.

6. Należy podnieść sprawność postępowania w trybach nadzwyczajnych. Skoro wobec odwołania, a więc środka procesowego w trybie zwyczajnym są obecnie określone minimalne wymogi formalne (art. 222 o.p.), to tym bardziej analogiczne wymogi formalne powinien spełniać wniosek składany w trybach nadzwyczajnych. Wniosek o stwierdzenie nieważności decyzji powinien wskazywać konkretną przesłankę, określać istotę i zakres żądania oraz wskazywać okoliczności lub dowody uzasadniające to żądanie (art. 495 § 2).

7. Projektowany przepis **art. 497** jest odpowiednikiem obecnego art. 248 § 2 o.p. określającego właściwość poszczególnych organów w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji. Zrezygnowano z zachowania obecnego art. 248 § 3 o.p., ponieważ z art. 445 wynika już forma decyzji jako forma domyślna do rozstrzygania spraw. Nie ma więc potrzeby, aby to dodatkowo potwierdzać.

Zrezygnowano z obecnego art. 248 § 2 pkt 1a o.p. W strukturze organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej dyrektor izby administracji skarbowej jest organem wyższego rzędu w stosunku do naczelnika urzędu celno-skarbowego. Dlatego obecny przepis jest zbędny.

8. Projektowany przepis **art. 498 § 1** nie ma swojego odpowiednika w obecnych przepisach dotyczących stwierdzenia nieważności. Przepis jest wzorowany na obecnym art. 245 o.p. Wskazanie katalogu potencjalnych sposobów zakończenia postępowania w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji jest potrzebnym dopełnieniem tej procedury. Dodać należy, że z uwagi na specyfikę tego trybu, inaczej niż w przypadku wznowienia postępowania, organ właściwy w sprawie stwierdzenia nieważności decyzji nie może prognozować, czy nowa decyzja orzekająca co do istoty byłaby taka sama jak decyzja dotychczasowa, ponieważ właściwym do wydania nowej decyzji jest inny organ.

W tym zakresie zmiany są analogiczne do zmian proponowanych w zakresie wznowienia postępowania. Projektowany przepis art. **498 § 3** opiera się na tych samych argumentach, które przedstawiono w uzasadnieniu do analogicznego przepisu dotyczącego wznowienia postępowania.

9. Obecnie obowiązujący przepis art. 252 o.p. dotyczący wstrzymania wykonania decyzji, która zostanie prawdopodobnie unieważniona, stanowi część kompleksowej regulacji wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w rozdziale „Wykonanie decyzji".
10. Obecnie obowiązujący przepis art. 252 o.p. dotyczący wstrzymania wykonania decyzji, która zostanie prawdopodobnie unieważniona, stanowi część kompleksowej regulacji wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w rozdziale „Wykonanie decyzji".

Rozdział 21. Uchylenie lub zmiana decyzji ostatecznej

1. W zakresie nadzwyczajnego trybu uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej proponuje się zmiany dostosowawcze do nowego modelu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Proponuje się uelastycznienie zmiany decyzji wymiarowej w związku ze zmianą okoliczności wpływających na treść decyzji. Obecne przepisy tego rozdziału wielokrotnie wskazują, że formą rozstrzygania spraw jest decyzja. Zrezygnowano z takich regulacji, ponieważ z art. 445 wynika już forma decyzji jako forma domyślna do rozstrzygania spraw i nie ma potrzeby, aby to dodatkowo potwierdzać.
2. Projektowany przepis **art. 499** jest odpowiednikiem obecnego art. 253 o.p. Decyzja ostateczna, na mocy której strona nie nabyła prawa, może być uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony.
3. Projektowany przepis **art. 500** stanowi, że decyzja ostateczna, na mocy której strona nabyła prawo, może być za jej zgodą uchylona lub zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, jeżeli przepisy szczególne nie sprzeciwiają się uchyleniu lub zmianie takiej decyzji i przemawia za tym interes publiczny lub ważny interes strony. Organ nie może wydać decyzji na niekorzyść strony. Ten przepis jest odpowiednikiem obecnego art. 253a o.p.
4. W miejsce obecnych przepisów art. 253 § 3 o.p. oraz art. 253a § 2 o.p., wyłączających kompetencje samorządowego kolegium odwoławczego do uchylania lub zmiany decyzji ostatecznej w ramach uznania administracyjnego proponuje się uregulować tę kwestię w jednym miejscu w **art. 501**. W związku z definicją „decyzji wymiarowej" poszerza się wyłączenie stosowania trybu zmiany lub uchylenia decyzji w relacji do obecnego przepisu art. 253b o.p. Nie ma merytorycznego uzasadnienia do pozostawienia możliwości wzruszalności w tym trybie niektórych rodzajów decyzji wymiarowych, a wyłączenia wzruszalności innych rodzajów.
Przepis **art. 501** zachowuje obecne wyłączenie stosowania trybów uznaniowych wobec decyzji wymiarowych (obecnie art. 253b o.p.), ujmując je bardziej syntetycznie zamiast kazuistyki

obecnego przepisu. Zaznaczyć należy, że zakres wyłączenia stosowania tego przepisu ulega poszerzeniu w związku z rozbudowaniem katalogu decyzji wymiarowych w słowniczku ustawy.

5. Jednym z przewidzianych przepisami obowiązującej ordynacji podatkowej nadzwyczajnych trybów wzruszenia decyzji ostatecznej jest jej zmiana w okolicznościach wskazanych w art. 254 o.p. Przepis ten stanowi, iż ostateczna decyzja ustalająca lub określająca wysokość zobowiązania podatkowego na dany okres może być zmieniona przez organ podatkowy, który ją wydał, przy łącznym spełnieniu następujących warunków:

a) po jej doręczeniu nastąpiła zmiana okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania,

b) skutki wystąpienia tych okoliczności zostały uregulowane w przepisach prawa podatkowego obowiązujących w dniu wydania decyzji.

Ponadto, zgodnie z art. 254 § 2 o.p., zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego.

Podkreślić należy, iż praktyczne znaczenie analizowanego przepisu jest szczególnie duże w zakresie takich podatków, jak: rolny, leśny oraz od nieruchomości, w których podatnikom będącym osobami fizycznymi ustala się wysokość zobowiązania na dany rok podatkowy w drodze stosownej decyzji ustalającej. W ustawach regulujących zasady opodatkowania nieruchomości znalazło się unormowanie, wedle którego, jeżeli w ciągu roku podatkowego nastąpiło wygaśnięcie obowiązku podatkowego lub zaistniało zdarzenie mające wpływ na wysokość opodatkowania w tym roku, organ podatkowy dokonuje zmiany decyzji, którą ustalono ten podatek[451]. Sytuacje, o których stanowi wskazana regulacja, mają powszechny charakter i stąd konieczność zmian w analizowanej regulacji.

Podkreślić też należy, iż w aktualnym, jak i proponowanym brzmieniu analizowany przepis nie dotyczy decyzji, które są wydawane po zakończeniu okresu rozliczeniowego (np. w podatku od towarów i usług, czy w podatku dochodowym). Z istoty tych decyzji wynika, że nie mogą być one wydane w trakcie takiego okresu (w trakcie miesiąca, kwartału czy roku, za który naliczany jest podatek). Zatem zmiany okoliczności faktycznych czy prawnych rzutujących na poprawność takich decyzji mają miejsce przed dniem ich wydania, co oznacza, że ich zmiana w analizowanym trybie nie jest możliwa. Jeżeli natomiast po ich wydaniu ujawnione zostaną takie okoliczności, które zaistniały przed wydaniem decyzji, to decyzja ostateczna już w dacie

[451] Zob. art. 6 ust. 8 ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6 ust. 4 ustawy o podatku leśnym oraz art. 6 ust. 7 ustawy o podatku rolnym.

wydania była wadliwa, a więc należy ją wzruszyć w trybie wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji.

Zmiana decyzji w aktualnym i projektowanym stanie prawnym będzie możliwa jedynie w zakresie decyzji ustalających lub określających wysokość zobowiązania podatkowego „z góry" na dany okres rozliczeniowy. Tylko bowiem w tym przypadku na poprawność takiej decyzji może mieć wpływ zmiana okoliczności, która zaistniała po wydaniu decyzji, a więc okoliczności te nie istniały w dacie jej wydania. Jako przykłady podatków, w których takie decyzje ustalające lub określające wysokość zobowiązania „z góry" przed zakończeniem okresu rozliczeniowego są wydawane, można wskazać oprócz powołanych wyżej podatków lokalnych także zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych opłacany w formie karty podatkowej.

Aktualnie art. 254 o.p. znajduje zastosowanie wyłącznie w tych przypadkach, w których skutki zaistnienia zmian okoliczności faktycznych mających wpływ na ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania podatkowego zostały uregulowane w przepisach szczególnych. W tym kontekście zauważyć należy, iż ustawa o podatkach i opłatach lokalnych w zakresie podatku od nieruchomości oraz ustawy o podatku rolnym i leśnym w odniesieniu do podatku rolnego i leśnego reguluje konsekwencje zmian stanu faktycznego jedynie w odniesieniu do decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego. Regulacje te nie odnoszą się do decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego. W konsekwencji nie jest, w świetle art. 254 o.p., możliwa zmiana decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego m.in. w tych podatkach. Jest to sytuacja niezrozumiała, gdyż brak jest racjonalnych podstaw do tego, aby nie była możliwa zmiana wydanej na dany rok decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego w identycznych sytuacjach jak te, które umożliwiają taką zmianę przy decyzjach ustalających (np. zbyciu nieruchomości po doręczeniu decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok). W tym kontekście zasadna jest zmiana obowiązującej regulacji w ten sposób, iż zastosowanie analizowanego trybu nie będzie wymagało bezpośredniej podstawy w przepisach innych niż **art. 502**. Zatem przesłanki zmiany ostatecznej decyzji będzie wskazywał wyłącznie ten przepis.

Obecnie przesłanką zmiany decyzji określoną w art. 254 § 1 o.p. jest wyłącznie zmiana okoliczności faktycznych, gdy tymczasem przepisy ustaw regulujących konstrukcję poszczególnych podatków wskazują, iż zmiana decyzji może wiązać się z wygaśnięciem obowiązku podatkowego lub zaistnieniem zdarzenia mającego wpływ na wysokość opodatkowania w danym roku. Zatem w literaturze przedmiotu wskazuje się, że ustawy te nie ograniczają możliwości zmiany decyzji wyłącznie do sytuacji związanych z okolicznościami

faktycznymi[452]. W szczególności na wysokość opodatkowania mogą mieć wpływ także okoliczności prawne, takie jak np. zmiana w trakcie roku wysokości stawki podatkowej, czy też wprowadzenie zwolnienia podatkowego. Sytuacje takie mogą wynikać zarówno z działań ustawodawcy[453], jak i rad gmin, które podejmują uchwały podatkowe. Podkreślić przy tym należy, iż w doktrynie nie kwestionuje się uprawnienia rady gminy do wprowadzania w trakcie roku rozwiązań korzystnych dla podatnika, takich jak niższe stawki lub zwolnienia podatkowe[454]. W konsekwencji zmiany stanu prawnego w trakcie roku podatkowego dochodzi do sytuacji, w której właściwe organy podatkowe nie mogą samodzielnie zmienić decyzji ustalających lub określających, albowiem zmiana stanu prawnego nie jest zmianą okoliczności faktycznych[455]. Z powyższego wynika potrzeba zmiany obecnie obowiązującej regulacji w ten sposób, iż zastosowanie przedmiotowego trybu nadzwyczajnego wzruszenia decyzji powinno być możliwe w każdym przypadku zmiany okoliczności, które mają wpływ na treść takiej decyzji. Umożliwi to zmianę decyzji zarówno wtedy, gdy zmieniają się okoliczności faktyczne, jak i prawne.

Obowiązujący art. 254 o.p. uzależnia możliwość zmiany decyzji od zmiany okoliczności faktycznych, która miała miejsce już po doręczeniu decyzji. W konsekwencji nie jest możliwe zastosowanie tego trybu w przypadku, gdy zmiana taka zaistnieje w okresie pomiędzy wydaniem a doręczeniem decyzji. W takim przypadku decyzja nie może być zmieniona, a jednocześnie, ponieważ w dacie wydania decyzja była prawidłowa, nie jest też możliwe stwierdzenie jej nieważności lub wznowienie postępowania. W obu tych trybach przesłanki ich zastosowania ocenia się bowiem na dzień wydania decyzji. Zasadna jest więc zmiana analizowanej regulacji w ten sposób, iż podstawą do zmiany decyzji będzie zmiana okoliczności, które mają wpływ na treść decyzji, a która zaistniała już po jej wydaniu, a nie doręczeniu. Z oczywistych przyczyn, co wynika z faktu stosowania art. 500 wyłącznie do decyzji ostatecznych, proponowane rozwiązanie umożliwi zmianę takiej decyzji tylko w przypadkach, w których po jej wydaniu i skutecznym doręczeniu ujawniona zostanie zmiana okoliczności rzutujących na jej poprawność.

---

[452] Zob. R. Dowgier, Ordynacja podatkowa w praktyce gminnych organów podatkowych - stan obecny i kierunki zmian, Warszawa 2014, s. 274 i nast.

[453] Dla przykładu w trakcie roku wprowadzono ustawowe zwolnienie z podatku od nieruchomości dla będących własnością Skarbu Państwa gruntów pokrytych wodami jezior o ciągłym dopływie lub odpływie wód powierzchniowych oraz gruntów zajętych pod sztuczne zbiorniki wodne - zmiana wprowadzona z dniem 30 lipca 2005 r. ustawą z dnia 3 czerwca 2005 r. o zmianie ustawy - Prawo wodne oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 130, poz. 1087 z późn. zm.).

[454] Por. L. Etel, Uchwały podatkowe samorządu terytorialnego, Białystok 2004, s. 79-80.

[455] Wyrok WSA w Krakowie z dnia 17 lipca 2009 r., I SA/Kr 659/09, CBOSA.

W obecnym stanie prawnym przepis art. 254 § 1 o.p. nie może być stosowany do sytuacji, w której spadkobierca - któremu ostateczną decyzją ustalono zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn - z tytułu nabycia spadku, po wydaniu decyzji ostatecznej, wykonał świadczenie z tytułu zachowku. Taka sytuacja dyskryminuje tego spadkobiercę w świetle art. 32 ust. 1 i 2 Konstytucji RP w stosunku do spadkobiercy, który świadczenie to wykonał przed wydaniem tej decyzji, albowiem nie dopuszcza obniżenia podstawy opodatkowania o poniesione długi spadkowe (art. 7 ust. 1 i 2 w związku z art. 6 ust. 1 pkt 2a u.p.s.d.) po wydaniu decyzji ostatecznej[456]. Obecny art. 254 o.p. dotyczący decyzji „na dany okres" może mieć zastosowanie w przedmiotowej sytuacji jedynie w wyniku *analogia legis*, bo decyzja ustalająca zobowiązanie podatkowe w podatku od spadków i darowizn nie jest decyzją „na dany okres". Dlatego pominięcie w art. 502 projektu wyrażenia „na dany okres" wyeliminuje tę wadliwość obecnego przepisu art. 254 § 1 o.p.

W proponowanym brzmieniu art. 502 nie zawiera odpowiednika art. 254 § 2 o.p. Przepis ten stanowi, iż zmiana decyzji ostatecznej może dotyczyć tylko okresu, za który ustalono lub określono wysokość zobowiązania podatkowego. Regulacja ta wydaje się zbędna, gdyż zakres postępowania związanego ze zmianą decyzji ostatecznej limituje zakres tej decyzji. Nie jest więc dopuszczalna zmiana decyzji w ten sposób, aby nowa decyzja objęła okresy rozliczeniowe, których nie dotyczyła decyzja zmieniana.

Przepis stosuje się odpowiednio do decyzji umarzającej postępowanie w przypadku, o którym mowa w art. 361. Może powstać bowiem sytuacja[457], że pomimo początkowego umorzenia postępowania z uwagi na bagatelność kwoty wymiaru, na skutek zmiany okoliczności faktycznych pojawi się potrzeba dokonania wymiaru na kwotę wyższą niż określona w art. 361.

6. Projektowany przepis **art. 503** jest odpowiednikiem obecnego art. 255 o.p. Decyzja ostateczna może być uchylona, jeżeli została wydana z zastrzeżeniem dopełnienia przez stronę określonych czynności, a strona nie dopełniła ich w wyznaczonym terminie. Modyfikuje się obecną treść przepisu w zakresie kompetencji organu do uchylenia decyzji. Organem właściwym jest organ, który „decyzję wydał" (art. 506) zamiast obecnej regulacji wskazującej na organ pierwszej instancji. Pozwoli to zapobiec wątpliwościom związanym z wygaszaniem decyzji organu pierwszej instancji, gdy pozostaje w mocy decyzja ostateczna organu odwoławczego utrzymująca w mocy tę decyzję. Obecne rozwiązane jest też sprzeczne z

[456] Zob. wyrok NSA z dnia 28 stycznia 2014 r., II FSK 225/12 z glosą B. Brzezińskiego, „Przegląd Orzecznictwa Podatkowego" 2014, nr 4, s. 313-315, który słusznie zauważa, że wysokość obciążenia podatkowego nie może zależeć od szybkości działania organu podatkowego czy biegu spraw związanych ze spadkiem.

[457] Analogiczne rozwiązania zawierają obecnie przepisy: art. 6 ust. 8a ustawy o podatkach i opłatach lokalnych, art. 6 ust. 3a ustawy o podatku leśnym oraz art. 6 ust. 6a ustawy o podatku rolnym.

zakresem regulacyjnym rozdziału, stanowiącego o uchyleniu lub zmiany decyzji ostatecznej, bowiem dopuszcza sytuację, w której to nie decyzja ostateczna będzie uchylana.

7. W celu wyposażenia Rzecznika Praw Podatnika w realne uprawnienia w zakresie indywidualnych spraw podatkowych proponuje się przyznanie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych kompetencji do zmiany lub uchylenia - na wniosek Rzecznika Praw Podatnika złożony za zgodą podatnika - każdej decyzji, jeżeli w inny sposób nie można usunąć stanu zagrażającego szczególnie ważnemu interesowi zobowiązanego (**art. 504**). O wzruszeniu decyzji na tej podstawie decyduje minister działając w ramach uznania administracyjnego. Przesłanki uruchomienia tego trybu determinuje zakres i cel działania Rzecznika Praw Podatnika. Tylko w tym zakresie Rzecznik jest uprawniony do złożenia wniosku, a więc Rzecznik nie może skutecznie domagać się zmiany lub uchylenia decyzji na niekorzyść podatnika. Pierwszeństwo w weryfikacji decyzji ostatecznej mają inne tryby wzruszenia takiej decyzji regulowane w o.p. Proponowany przepis dotyczy sytuacji, gdy postępowanie w sprawie stwierdzenie nieważności decyzji, wznowienie postępowania albo uchylenie lub zmiana decyzji z innych powodów nie może nastąpić z uwagi na upływ stosownych terminów lub niespełnienie przesłanek zastosowania tych trybów. Minister będzie mógł w ramach tego postępowania wstrzymać wykonanie decyzji ostatecznej objętej wnioskiem Rzecznika.

8. Obecne przepisy rozdziału nie są kompletne w zakresie trybu uchylania lub zmiany decyzji. Przykładowo art. 254 § 1 o.p. nie określa trybu, w jakim może być zainicjowane postępowanie w sprawie zmiany decyzji. Wprawdzie z przepisów ogólnych wynika, że postępowanie podatkowe może być wszczęte zarówno z urzędu, jak i na wniosek, ale należy podkreślić, że w orzecznictwie sądów administracyjnych wyprowadzono pogląd, wedle którego postępowanie w sprawie zmiany decyzji może zostać wszczęte jedynie z urzędu[458]. Jednocześnie należy zauważyć, że w przypadku innych trybów wzruszenia decyzji ostatecznej (stwierdzenie nieważności, wznowienie postępowania) ustawodawca dopuszcza ich inicjowanie zarówno z wniosku strony, jak i z urzędu przez organ podatkowy. Z tego względu zasadne jest wyraźne wskazanie, że z żądaniem zmiany decyzji może wystąpić również strona (**art. 505**), która najczęściej szybciej od organu podatkowego nabywa wiedzę dotyczącą zaistnienia okoliczności, które uzasadniają zmianę.

[458] W wyroku NSA z dnia 1 grudnia 2004 r., FSK 583/04, CBOSA, wyrażono pogląd, wedle którego wszczęcie postępowania na żądanie strony nastąpić może jedynie wówczas, gdy przepis prawa normuje możliwość żądania określonego zachowania się organu administracji.

Podobnie jak w przypadku wznowienia postępowania oraz stwierdzenia nieważności decyzji, także w przypadku uchylenia lub zmiany decyzji konieczne jest dostosowanie terminu dopuszczalności stosowania tego trybu do nowego modelu przedawnienia. Termin 5 lat liczony od dnia doręczenia decyzji, określony w obecnym art. 256 o.p., oznaczałby pozostawienie w obrocie prawnym decyzji, co do której istnieją przesłanki zmiany lub uchylenia, a nawet istnieje taka konieczność. Termin dopuszczający postępowanie w tym trybie należy więc powiązać z terminem przedawnienia poboru. Założyć trzeba, że w większości przypadków okoliczności stanowiące przesłankę uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej ujawnią się już po terminie przedawnienia wymiaru.

Przepisy art. 499 i art. 500 mają zupełnie inny charakter i cel niż przepisy art. 502 i art. 503. Te dwa ostatnie przepisy mają na celu zmianę decyzji wymiarowej lub jej uchylenie. Te przepisy same w sobie stanowią więc szczególną odmianę decyzji wymiarowych, a więc termin dopuszczalności ich zastosowania należy powiązać z przedawnieniem wymiaru. Jednocześnie analogicznie do wydania nowej decyzji wymiarowej w wyniku wznowienia postępowania i stwierdzenia nieważności decyzji po upływie terminu przedawnienia, należy wprowadzić normę chroniącą zobowiązanego przed zwiększeniem jego ciężaru po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Zgodnie z art. 505 § 4, gdy zmieniono decyzję po przedawnieniu wymiaru, zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku w zakresie, w jakim zobowiązanie podatkowe wynikające ze zmienionej decyzji jest wyższe niż zobowiązanie wynikające z decyzji dotychczasowej. Przepis art. 470 § 5 i 6 stosuje się odpowiednio.

9. Zamiast regulować właściwość organu do zmiany lub uchylenia decyzji ostatecznej w każdym artykule, powtarzając, że jest to „organ wydający decyzję", proponuje się unormować to w odrębnym artykule (**art. 506**) wzorem systematyki innych rozdziałów dotyczących wzruszania decyzji ostatecznych.

Rozdział 22. Wygaśnięcie decyzji

1. Instytucja wygaśnięcia decyzji nie budzi istotnych wątpliwości w praktyce stosowania. Obecne przepisy art. 259 o.p. (wygaśnięcie decyzji odraczającej termin płatności podatku lub rozkładającej płatność na raty) zostaną umiejscowione w rozdziale „Ulgi w spłacie", a przepis art. 259a (wygaśnięcie decyzji stwierdzającej nadpłatę) jest umiejscowiony w rozdziale „Nadpłaty". Poprawi to przejrzystość ustawy i pozwoli jej adresatowi na rozpoznanie wszelkich zagadnień związanych z tymi obszarami w jednym miejscu.

2. Projektowany **art. 507** jest zasadniczo odwzorowaniem obecnego art. 258 o.p. Jednocześnie dopuszcza się możliwość wygaśnięcia decyzji w części, jeżeli tylko części decyzji dotyczyć będą przesłanki wygaśnięcia. Pozwoli to na stabilizację decyzji w pozostałym zakresie.
Zrezygnowano z przesłanki stwierdzenia wygaśnięcia (obecny art. 258 § 1 pkt 4 o.p.) dotyczącego dopełnienia warunków uprawniających do skorzystania z ryczałtowych form opodatkowania, określonych w przepisach prawa podatkowego. Przesłanki wygaśnięcia decyzji w sprawie zastosowania karty podatkowej określa art. 40 ust. 1 ustawy z dnia 20 listopada 1998 r. o zryczałtowanym podatku dochodowym od niektórych przychodów osiąganych przez osoby fizyczne. Skutki wygaśnięcia decyzji ustalającej opodatkowanie w formie karty podatkowej normuje art. 40 ust. 2 tej ustawy w sposób odmienny od regulacji o.p. Nadto skutki zmian warunków opodatkowania osób duchownych określa art. 48 i art. 49 tej ustawy, nakazując w tym zakresie zmianę decyzji, a nie jej wygaszanie. Z uwagi na autonomiczne regulacje prawa materialnego nie ma więc potrzeby utrzymywania przesłanki z obecnego art. 258 § 1 pkt 4 o.p.
3. Bazując na analogicznych regulacjach projektowanych w trybach nadzwyczajnych dotyczących decyzji ostatecznych, także w zakresie stwierdzenia wygaśnięcia decyzji, proponuje się powiązanie tej instytucji z przedawnieniem poboru oraz uzupełnienie o podstawowe regulacje procesowe (**art. 508**).
Dotychczasowy rozdział 21 działu IV o.p. „Odpowiedzialność odszkodowawcza" nie znalazł się w niniejszym projekcie. Obecna regulacja art. 260 o.p. odsyłająca do prawa cywilnego nie ma żadnej wartości normatywnej, a jest jedynie informacją. Odpowiedzialność odszkodowawcza jest materią prawa cywilnego.

Rozdział 23. Kary porządkowe

1. Kodeks postępowania administracyjnego od dnia 1 czerwca 2017 r. zawiera dział IVA „Administracyjne kary pieniężne". Należy więc poddać analizie relacje tych przepisów k.p.a. z przepisami dotyczącymi kar porządkowych, aby odpowiedzieć na pytanie, czy zachowanie w ordynacji podatkowej autonomicznych względem k.p.a. regulacji w zakresie kar porządkowych jest systemowo uzasadnione. Przepis art. 189b k.p.a. przez administracyjną karę pieniężną rozumie określoną w ustawie sankcję o charakterze pieniężnym, nakładaną przez organ administracji publicznej, w drodze decyzji, w następstwie naruszenia prawa polegającego na niedopełnieniu obowiązku albo naruszeniu zakazu ciążącego na osobie fizycznej, osobie prawnej albo jednostce organizacyjnej nieposiadającej osobowości prawnej. Podkreślić należy, że w definicji administracyjnej kary pieniężnej mieszczą się tylko kary nakładane w drodze

decyzji, podczas gdy kary porządkowe są nakładane w drodze postanowienia. Jednak to nie forma działania organu jest najbardziej istotna. Treść przepisu wskazuje, że administracyjne kary pieniężne są wynikiem jurysdykcyjnych działań organów administracji wynikających z naruszania zakazów lub niestosowania się do nakazów wynikających z przepisów prawa. To przepisy prawa reglamentują uprawnienia adresata normy prawnej lub zakazują mu określonego zachowania. Przepis art. 189c k.p.a. wskazuje nawet, że te nakazy lub zakazy powinny brać źródło w przepisach ustawy. Administracyjne kary pieniężne mogą realizować różne cele, jednak ich rdzeniem jest przymuszenie do respektowania norm prawa administracyjnego. Natomiast kary porządkowe mają na celu zdyscyplinowanie uczestników postępowania podatkowego i usprawnienie przebiegu postępowania. Proces wymierzania administracyjnych kar pieniężnych należy zatem postrzegać w kontekście stosowania instrumentów władztwa administracyjnego. Nałożenie administracyjnej kary pieniężnej jest samodzielną sprawą administracyjną, co potwierdza treść art. 1 pkt 5 k.p.a. Postępowanie w sprawie nałożenia kary porządkowej jest natomiast postępowaniem wpadkowym wobec postępowania podatkowego i jest ściśle powiązane z tokiem tego postępowania. Elementem istotnie odróżniającym kary porządkowe od administracyjnych kar pieniężnych jest to, że naruszane przez uczestnika postępowania nakazy lub zakazy określonego zachowania w toku postępowania wynikają z wezwania organu podatkowego, a nie bezpośrednio z ustawy. Niezależnie od powyższych uwag natury systemowej zauważyć należy potencjalne komplikacje procesowe, które związane byłyby z wszczynaniem w związku z postępowaniem podatkowym odrębnego postępowania, w reżimie k.p.a., w sprawie nałożenia kary porządkowej w drodze decyzji. Organ podatkowy prowadziłby wówczas odrębne postępowanie z wyłączeniem ordynacji podatkowej, co rodziłoby trudne do praktycznego rozwiązania implikacje, np. w zakresie przepisów o wyłączeniu pracownika lub organu, tajemnicy skarbowej, pełnomocnictwach. Wszelkie związki procesowe postępowania podatkowego oraz wpadkowego postępowania w sprawie nałożenia kary porządkowej zostałyby przecięte. Powyższe argumenty przemawiają za zachowaniem odrębności ordynacji podatkowej w zakresie regulacji kar porządkowych.

Przepisy dotyczące kar porządkowych były przedmiotem istotnej modyfikacji dokonanej z mocą od dnia 1 stycznia 2016 r. W obecnej postaci przepisy te generalnie odpowiadają potrzebom praktyki. Największym mankamentem jest jednak brak jakichkolwiek dyrektyw miarkowania kar porządkowych. Nakładając karę porządkową, należy uwzględniać w szczególności: rodzaj i rozmiar negatywnych następstw zachowania strony, rodzaj i stopień naruszeń, motywację i sposób zachowania się osoby karanej, a także jej warunki osobiste, w

tym zdolności płatnicze. Należy wziąć pod uwagę także uporczywość działania strony. Zdecydowanemu skróceniu powinny ulec terminy do wymiaru i poboru kar porządkowych. Należy sprecyzować, w zakresie jakich czynności odmowa udziału może skutkować nałożeniem kary.

2. Przepis **art. 509** odpowiada obecnemu przepisowi art. 262 o.p., wskazując podmioty mogące zostać ukarane oraz rodzaje zachowania podlegające karze porządkowej.

Ujednolicono podstawową przesłankę nakładania kary porządkowej jako „bezzasadność" określonego działania lub zaniechania strony, umieszczając ją we wstępie do wyliczenia w § 1 zamiast obecnego rozproszenia tej przesłanki w przepisach dotyczących poszczególnych okoliczności uprawniających do nałożenia kary porządkowej. Dla odmiany, w art. 262 § 1 pkt 1 o.p. występuje pojęcie „bez uzasadnionej przyczyny". Generalna klauzula „bezzasadności" działania lub niedziałania obejmie wszystkie podmioty i przedmioty wskazane w tym przepisie.

W przepisie **art. 509** proponuje się serię zmian precyzujących przesłanki nakładania kary porządkowej.

W § 1 pkt 2 w zakresie odmowy udziału w innej czynności dookreślono, że dotyczy to czynności, „do której dokonania wezwał organ podatkowy". Treść przepisu rozszerzono też na inne dowody będące w posiadaniu osoby wezwanej; obecnie stosowanie kar porządkowych za bezzasadne nieprzedłożenie dowodu w takim przypadku jest wątpliwe (wyrok NSA z dnia 19 stycznia 2016 r., sygn. akt II GSK 1021/14 - CBOSA).

W **§ 2** uściślono, że nałożenie kary porządkowej na osobę, która według przepisów dotyczących ustroju danej osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej jest jej ustawowym reprezentantem, członkiem organu uprawnionego do jej reprezentowania lub jest upoważniona do prowadzenia jej spraw, może dotyczyć tylko tych sytuacji, gdy wezwanie nie jest kierowane personalnie do żadnej osoby w tej jednostce. Członek zarządu nie powinien odpowiadać za działania i zaniechania innych osób, do których imiennie kierowane jest wezwanie organu. Członek zarządu powinien natomiast odpowiadać, gdy wezwanie jest kierowane do jednostki, bez wskazywania konkretnej osoby w jej strukturach. Ponadto wyraźnie wskazano, że ukaranie członka zarządu lub innej osoby zarządzającej lub reprezentującej osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej może nastąpić „zamiast" karania strony, czyli tej osoby prawnej lub jednostki. Osoba prawna i osoba fizyczna nią zrządzająca nie powinna być karana jednocześnie za ten sam czyn (*ne bis in idem*).

W **§ 3 pkt 1** uściślono pojęcie „osoby trzeciej", aby unikać mylnego powiązania z osobami trzecimi odpowiadającymi za zaległości podatkowego.

W **§ 3 pkt 2** sprecyzowano, że uczestników rozprawy, którzy poprzez swoje niewłaściwe zachowanie utrudniają jej przeprowadzenie, można ukarać dopiero po „wcześniejszym wezwaniu przez kierującego rozprawą do zaprzestania takiego zachowania"; wydaje się, że ostrzeżenie w tym zakresie będzie wystarczające do zapewnienia sprawnego przebiegu rozprawy.

Obecny przepis art. 262 § 2 o.p. stanie się zbędny w kontekście przepisu art. **509 § 5.**

3. Obecnie obowiązujące przepisy określają maksymalną wysokość kary porządkowej w wysokości 2800 zł. Kwota ta może być podwyższana w każdym roku o wskaźnik inflacji, zgodnie z mechanizmem waloryzacyjnym określonym w art. 262a o.p. Wysokość kwoty określa corocznie obwieszczenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Takie rozwiązanie jest niepraktyczne przy obecnym, niskim poziomie inflacji. Od początku obowiązywania ordynacji podatkowej w 1998 r. kwota wzrosła jedynie o 300 zł, co jednak wymagało wydawania obwieszczenia corocznie. Lepszym, stabilniejszym rozwiązaniem będzie stałe określenie kwoty w ustawie w wysokości 3000 zł (**art. 509 § 1 in fine**) *a konto* potencjalnych korekt inflacyjnych oraz jednoczesna rezygnacja z mechanizmu waloryzacyjnego w obecnym art. 262a o.p.

4. Projektowane **art. 509 § 3 pkt 4 oraz § 4** są konsekwencją wprowadzenia w niniejszym projekcie nowej procedury „odtwarzanie akt" i mają zapewnić sprawną realizację tej procedury. Dodawane przepisy są wzorowane na art. 293 p.p.s.a.

5. W projektowanym **art. 510** reguluje się kwestie procesowe nakładania kar porządkowych. W § 1 odpowiadającym obecnemu art. 263 § 1 o.p. jednoznacznie określa się ogólną właściwość organu podatkowego w sprawie kary porządkowej zamiast specyfikowania kwestii nałożenia lub uchylenia kary.

Postępowanie może się toczyć przed organem pierwszej instancji oraz, w fazie odwoławczej, przed organem drugiej instancji i w takim przypadku obecnie obowiązujący przepis nie daje jasnej odpowiedzi, czy kompetencja do nakładania kary porządkowej przenosi się wraz z odwołaniem do organu, przed którym toczy się postępowanie w drugiej instancji. Zmieniony przepis precyzuje więc, że właściwość organu nie wygasa wraz z zakończeniem postępowania przed tym organem. Kompetencja organu w sprawie kary porządkowej powinna być powiązana z zaistnieniem w toku postępowania przed tym organem zdarzeń stanowiących przesłankę nałożenia kary porządkowej.

Przepis **art. 510 § 2** odpowiada obecnemu art. 262 § 5 o.p. Ponieważ na postanowienie w sprawie nałożenia kary porządkowej służy zażalenie, to wszelkie kwestie związane z winą strony lub innego uczestnika postępowania albo usprawiedliwieniem niewykonania czynności,

do których organ podatkowy wzywał, powinny być rozstrzygane w ramach postępowania zażaleniowego. To uzasadnia rezygnację z odrębnego trybu uchylania kary porządkowej w wyniku usprawiedliwienia niestawiennictwa lub niewykonania innych obowiązków, jaki wynika z obecnie obowiązującego art. 262 § 6 o.p. Te kwestie mogą i powinny być rozpatrzone w zwyczajnym postępowaniu zażaleniowym, jeżeli strona je podnosi w zażaleniu. Organ, który wydał postanowienie nakładające karę porządkową, może to postanowienie uchylić, uwzględniając zażalenie w całości, co pokrywa się ze skutkiem regulowanym w uchylanym przepisie art. 262 § 6 o.p. Przepis **art. 510 § 3** odpowiada obecnemu art. 262 § 5a o.p.

Przepis **art. 510 § 4** odpowiada obecnemu art. 263 § 3 o.p. Obecnie nałożenie kary porządkowej nie wyklucza możliwości zastosowania wobec opornego świadka lub biegłego środków przymusu przewidzianych w przepisach szczególnych. Przepis nie zawiera jednak analogicznej regulacji wobec innych osób wymienionych w art. 509 § 3, tj. posiadacza przedmiotu oględzin, osoby przechowującej księgi rachunkowe lub dokumenty, uczestnika rozprawy, wobec którego są nieskuteczne inne środki dyscyplinujące albo osób lub organów posiadających fragmenty odtwarzanych akt sprawy. Propozycja zmiany uzupełnia tę lukę.

Zastosowanie w zakresie postanowień w sprawie kary porządkowej znajdują też tryby nadzwyczajne, co wynika z regulacji w rozdziale „Postanowienia".

6. Kara porządkowa ma charakter sankcji zmierzającej do przymuszenia strony lub innego uczestnika postępowania do określonego zachowania. Mimo że nie jest to instytucja prawa karnego, to jednak zawiera w sobie cechy represyjności. Co za tym idzie, konieczne jest uzupełnienie regulacji o niezbędne minimum, wymagane wobec tego typu norm w zakresie adekwatności i proporcjonalności kary w stosunku do przewinienia[459]. Proponuje się wprowadzenie w **art. 511** § 1 obowiązku uwzględniania przez organ podatkowy przy nakładaniu kary porządkowej, a także przy określaniu jej wysokości, w szczególności takich okoliczności, jak:

1) waga, czas trwania i skutki niezgodnego z prawem zachowania,
2) okoliczności, w których doszło do niezgodnego z prawem zachowania,
3) stopień zawinienia strony,
4) działania podjęte przez stronę w celu usunięcia skutków niezgodnego z prawem zachowania,

[459] Analogiczny postulat zgłaszają M. Niezgódka-Medek i M. Szubiakowski, Raport zespołu eksperckiego działającego przy Prezesie Naczelnego Sądu Administracyjnego – Reforma prawa o postępowaniu administracyjnym, Warszawa, czerwiec 2016r. s. 287-288 dostępny pod adresem http://www.nsa.gov.pl/raport-ekspercki-kpa.php. Postulat ten został zrealizowany we wprowadzonym od 1 czerwca 2017r. przepisie art. 189d k.p.a.

5) sytuację majątkową karanej osoby fizycznej.

Pkt 5 ma na celu wyraźne zaakcentowanie potrzeby uwzględniania sytuacji majątkowej karanej osoby fizycznej. Taki pogląd jest jednolicie wyrażany w orzecznictwie sądów administracyjnych. Art. 189d pkt 7 K.p.a. nakazuje uwzględnianie „warunków osobistych strony" przy wymierzaniu administracyjnych kar pieniężnych. Z uwagi na maksymalny wymiar kary porządkowej nie jest w tym zakresie wymagana aż tak szeroka analiza jaka mieści się w pojęciu „warunki osobiste" czyli pojęciu zasięgniętym z prawa karnego. Przyjmuje się, że warunki osobiste to „sytuacja rodzinna, socjalna, środowiskowa i zawodowa. W szczególności istotny jest stan cywilny sprawcy, liczba dzieci i osób na utrzymaniu, pozycja w rodzinie i wypełnianie obowiązków rodzinnych, więzi i relacje wewnątrzrodzinne, źródło utrzymania i warunki materialne, warunki mieszkaniowe, relacje społeczne, utrzymywanie kontaktów z pozytywnymi lub negatywnie ocenianymi środowiskami, poziom wykształcenia i kwalifikacji zawodowych, pozycja na rynku pracy, możliwości zarobkowe itp."[460]. Przy nakładaniu kary porządkowej wystarczające jest więc uwzględnianie jedynie sytuacji majątkowej karanej osoby. Głębsze wnikanie w sytuację karanej osoby fizycznej byłoby nadmiarowe, z uwagi na specyfikę, maksymalną wysokość i cel kary porządkowej.

Projektowany art. 511 § 2 zakazuje nakładania kary porządkowej, jeżeli do niezgodnego z prawem zachowania doszło na skutek klęski żywiołowej, działania siły wyższej, wypadku losowego lub innych szczególnych zdarzeń, których strona nie mogła przewidzieć, ani którym nie mogła zapobiec. W takiej sytuacji trudno stronie przypisywać winę. Wskazane regulacje będą miały też odpowiednie zastosowanie do innych niż strona uczestników postępowania (§ 3).

7. Obecnie obowiązujący art. 263 § 4 o.p. przewiduje 3-letni termin na nałożenie kary porządkowej oraz termin przedawnienia poboru nałożonej kary wynoszący 5 lat wraz z wszelkimi opcjami przedłużenia tego terminu, na które pozwala obecnie obowiązujący art. 70 o.p. Takie rozwiązania są chybione. Kara porządkowa będzie efektywna i skuteczna dla usprawnienia postępowania, jeżeli będzie nałożona niezwłocznie. W innym wypadku, np. nałożenia kary po 3 latach od zdarzenia, musi być odbierana jako zwykła represja finansowa. Ponadto okoliczności związane ze zdarzeniem będące przedmiotem kary są wówczas trudne do odtworzenia. Zgodnie z projektowanym **art. 512 § 1**, po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym upłynął termin na dokonanie czynności lub miało miejsce zdarzenie uzasadniające

[460] V. Konarska-Wrzosek [w:] *Kodeks karny. Komentarz*, red. R. Stefański, Warszawa 2017, komentarz do art. 53, teza 50.

nałożenie kary porządkowej, doręczenie postanowienia organu pierwszej instancji o jej nałożeniu nie wywołuje skutków prawnych. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy postanowienie nakładające karę zostało ono wydane w wyniku uchylenia wcześniejszego postanowienia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny.

Analogicznie zasadniczego skrócenia wymagają przepisy dotyczące poboru nałożonej kary. Proponuje się, aby przedawnienie poboru kary porządkowej wynosiło 1 rok od dnia, w którym postanowienie w sprawie kary stało się ostateczne (**art. 512 § 2**).

8. Do nałożonych kar porządkowych powinny mieć zastosowanie odpowiednie przepisy dotyczące ulg w spłacie zobowiązań podatkowych (**art. 512 § 3**). W celu usunięcia potencjalnych wątpliwości należy wyraźnie wskazać na poddanie kar egzekucji administracyjnej (**art. 512 § 4**).

Rozdział 24. Koszty postępowania

1. Przepisy regulujące zagadnienie kosztów postępowania podatkowego nie wywołują istotnych wątpliwości w praktyce. Z tego względu nie są w tym zakresie konieczne daleko idące zmiany legislacyjne. Sprecyzowania wymaga regulacja w kwestii obciążania strony zaliczką na poczet kosztów postępowania. W związku z nowym modelem przedawnienia modyfikacji wymaga kwestia przedawnienia ustalania oraz poboru kosztów postępowania.

2. Przepis **art. 513** odpowiada obecnemu przepisowi art. 264 o.p. Obecny przepis stanowi, że jeżeli dalsze przepisy nie stanowią inaczej, koszty postępowania przed organami podatkowymi ponosi Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina. Niezależnie od tego prostszym i bardziej jednoznacznym dla strony będzie wskazanie na organ, przed którym toczy się postępowanie, abstrahując od budżetowego systemu finansowania organu.

Systematyka wewnętrzna tego rozdziału wymaga, aby to w tym artykule (**§ 2**) umiejscowić obecny przepis art. 267 § 1a o.p. dotyczący obciążenia kosztami ustanowienia tymczasowego pełnomocnika szczególnego. Koszty te powinien ponosić Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina reprezentowane przez organ występujący o ustanowienie takiego pełnomocnika, a nie Skarb Państwa. Tym samym zbędne staje się wykazywanie tych kosztów w katalogu kosztów postępowania, co czyni obecny art. 265 § 1 pkt 6 o.p.

3. Przepis **art. 514** odpowiada obecnemu przepisowi art. 265 o.p. Zachowano obecne rozwiązania enumeratywnie określające rodzaje kosztów zaliczanych do kosztów postępowania.

W proponowanym brzmieniu **art. 514** porządkuje się kwestię wynagrodzenia przysługującego biegłym i tłumaczom. Obecnie istnieją wątpliwości w praktyce dotyczące tego, jak traktować

to wynagrodzenie, czy jako część „innych należności” zgodnie z **§ 1 pkt 1**, do których stosuje się przepisy o kosztach sądowych w sprawach cywilnych, czy jako odrębną kategorię kosztów postępowania ustalaną samodzielnie przez organ, bez potrzeby posiłkowania się przepisami o kosztach sądowych w sprawach cywilnych. Właściwym jest ten pierwszy kierunek interpretacyjny[461] i dlatego tę kategorię kosztów uwzględnia się w § 1 pkt 1.

Projektowany przepis **§ 1 pkt 2** do kosztów postępowania podatkowego zalicza także koszty wynagrodzenia oraz innych wydatków mediatorów związane z prowadzeniem mediacji .

W **§ 1 pkt 7** wykreślono wyraz „urzędowych”; w istocie organ podatkowy innych pism niż pisma urzędowe nie wytwarza i nie doręcza

Przepis **art. 514 § 1 pkt 9** do kosztów postępowania zalicza też koszty sporządzania odpisów lub kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy, uwierzytelnienia kopii akt sprawy, a także sporządzania oraz uwierzytelniania kopii zapisu dźwięku lub obrazu, skoro takimi kosztami można obciążyć stronę postępowania. Precyzuje się, że chodzi o koszty ponoszone przez organ, a nie koszty sporządzania tych kopii przez stronę za pomocą własnych, przenośnych urządzeń.

4. Przepis **art. 515** odpowiada obecnemu przepisowi art. 266 o.p. Co do zasady, organ podatkowy zwraca koszty postępowania na wniosek, przy czym wniosek o zwrot poniesionych kosztów podróży należy zgłosić organowi podatkowemu prowadzącemu postępowanie, przed wydaniem decyzji w sprawie, pod rygorem utraty roszczenia.

5. W **art. 516** zachowano obecne rozwiązania zawarte w art. 267 o.p. odnośnie do wskazania, jakie koszty i w jakich sytuacjach obciążają stronę. W treści przepisu uwzględniono też koszty sporządzenia oraz uwierzytelnienia kopii akt sprawy lub kopii zapisu dźwięku lub obrazu. Zgodnie z dodanym pkt 7, koszty mediacji w połowie obciążą stronę, bez względu na jej wynik.

6. Przepis **art. 517** odpowiada obecnemu przepisowi art. 268 o.p. W mocy pozostawić należy obowiązujące zasady obciążania dodatkowymi kosztami osoby, która w wyniku zachowań penalizowanych karą porządkową doprowadziła do powstania tych dodatkowych kosztów. Uchylenie kary porządkowej automatycznie znosi możliwość obciążenia dodatkowymi kosztami.

Zamiast odpowiedzialności solidarnej „kilku” osób powodujących dodatkowe koszty postępowania sprecyzowano, że jeżeli dodatkowe koszty spowodowała więcej niż jedna osoba i nie można wyodrębnić odpowiedzialności, te osoby odpowiadają solidarnie. Przede wszystkim nakazuje się więc organowi prowadzić ustalenia w kierunku personalizacji

[461] Tak też w wyroku NSA z dnia 29 stycznia 2016 r., II FSK 2997/13, CBOSA.

przyczynienia się do powstania dodatkowych kosztów. Dopiero w ostateczności możliwe jest solidarne obciążenie odpowiedzialnością różnych osób. Zrezygnowano też ze wskazania, że tych osób musi być „kilka", aby spełniona została dyspozycja przepisu. Nie ma jasności, czy ten zaimek oznacza więcej niż dwa czy więcej niż trzy. Maksymalną liczbą zamykającą zakres „kilku" uznaje się dziewięć. Takie dookreślenia minimalnej i maksymalnej liczby osób nie są potrzebne w projektowanym przepisie. Reguły dotyczące solidarnej odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe należy stosować tu odpowiednio.

Określanie formy obciążania dodatkowymi kosztami (obecny art. 268 § 3 o.p.) staje się zbędne w kontekście art. 519, który formę zaskarżalnego postanowienia ustanawia wobec wszystkich typów rozstrzygnięć dotyczących kosztów postępowania.

7. Przepis **art. 518** w części odpowiada obecnemu przepisowi art. 269 o.p. W stosunku do obecnego stanu prawnego proponuje się jednak zmiany polegające na sprecyzowaniu organu podatkowego właściwego w sprawie ustalenia wysokości kosztów postępowania, którymi zostaje obciążona strona. Organem tym jest organ, przed którym toczyło się lub toczy w danej instancji postępowanie, w którym powstały koszty.

Obecnie obowiązujący przepis art. 267 § 2 o.p. kreuje uznaniowe uprawnienie organu podatkowego do żądania od strony zaliczki na pokrycie kosztów postępowania, opierając się na przesłance „uzasadnionych przypadków". Tak szeroka swoboda w nakładaniu na stronę tego obowiązku wymaga ograniczenia. Żądanie uiszczenia zaliczki na poczet kosztów postępowania powinno być stosowane wyjątkowo. Projektowany przepis **art. 518 § 2** precyzuje więc przesłankę „uzasadnionych przypadków", odnosząc ją w szczególności do sytuacji, gdy strona żąda dokonania czynności, która nie wynika z ustawowego obowiązku organów prowadzących postępowanie oraz wiążącej się z kosztami przekraczającymi kwotę 5000 zł.

Obecnie obowiązujący przepis art. 269 § 2 o.p. nakazuje organowi podatkowemu odstąpić od ustalenia kosztów postępowania, jeżeli ich wysokość nie przekracza czterokrotności kosztów upomnienia, gdy organ stwierdzi, że wydatki na postępowanie (w sprawie ustalenia kosztów) oraz koszty poboru ustalonych kosztów nie przekroczą kwoty stanowiącej równowartość czterokrotności kosztów upomnienia. W miejsce tej dość skomplikowanej normy proponuje się, jako zasadę, odstąpienie od ustalenia kosztów postępowania w przypadku, gdy ich wysokość w danej sprawie nie przekracza 50 zł (**art. 518 § 3**). Postępowanie w sprawie ustalenia kosztów poniżej kwoty 50 zł prawie na pewno przyniesie nowe, większe koszty niż koszty ustalane. Wyjątek limitowany wysokością 5 zł dotyczy kosztów sporządzania kopii akt sprawy lub uwierzytelnionych odpisów akt sprawy, uwierzytelnienia kopii akt sprawy lub kopii

zapisu dźwięku lub obrazu. Nie można bowiem dopuścić do sytuacji, aby organy podatkowe stały się punktami bezpłatnych usług poligraficznych.

Koszty mediacji obciążą stronę, a jeżeli w mediacji uczestniczyła więcej niż jedna strona, strony te odpowiadają solidarnie za koszty mediacji **(§ 4**).

8. **Art. 519**, tak jak obecny art. 270a op., stanowi, że w sprawie kosztów postępowania wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

9. Obecnie obowiązujący art. 271 o.p. przewiduje 3-letni termin na ustalenie kosztów postępowania oraz termin przedawnienia poboru ustalonych kosztów w terminie 5 lat wraz z wszelkimi opcjami przedłużenia tego terminu, na jakie pozwala obecnie obowiązujący art. 70 o.p. Takie rozwiązania są chybione. Okoliczności związane ze zdarzeniem, które pociąga za sobą koszty po dłuższym czasie, są trudne do odtworzenia. Zgodnie z projektowanym **art. 520** po upływie 3 miesięcy od końca miesiąca, w którym zakończono postępowanie w danej instancji, doręczenie postanowienia o ustaleniu kosztów postępowania nie wywołuje skutków prawnych. Organ zwykle zna koszty zanim je ponosi, więc termin 3 miesięcy na obciążenie tymi kosztami stronę jest wystarczający. Wyjątek dotyczy sytuacji, gdy postanowienie zostało wydane w wyniku uchylenia wcześniejszego postanowienia przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny.

Analogicznie zasadniczego skrócenia wymagają przepisy dotyczące poboru kosztów. Proponuje się termin przedawnienia poboru wynoszący 1 rok od dnia, w którym postanowienie w sprawie ustalenia kosztów stało się ostateczne.

W miejsce obecnego przepisu art. 270 o.p. stanowiącego uprawnienie organu podatkowego do umarzania lub rozkładania na raty ustalonych wobec strony kosztów postępowania wystarczające będzie odesłanie do odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych. Analogicznie dotyczy to poddania kosztów postępowania podatkowego egzekucji administracyjnej. Taki stan zostanie osiągnięty przez odpowiednie zastosowanie analogicznych regulacji dotyczących kar porządkowych (**art. 520 § 2**).

10. Przepis **art. 521** odpowiada obecnemu przepisowi art. 270b o.p., który zawiera delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów, jak również wysokość opłaty za sporządzenie lub uwierzytelnienie kopii zapisu obrazu lub dźwięku, mając na uwadze szacunkowe nakłady pracy z tym związane oraz koszty wykorzystanych materiałów.

Dział IV. Postępowania szczególne

Rozdział 1. Identyfikacja i ewidencja podatników

1. Podstawowym założeniem projektowanych przepisów ordynacji podatkowej jest całościowe ujęcie regulacji składających się na część ogólną prawa podatkowego. Znajdują się w niej wszystkie przepisy zaliczane do ogólnego prawa podatkowego, z uwzględnieniem specyfiki polskiego systemu prawa. Przyjęcie racjonalnego układu zawartości merytorycznej ordynacji podatkowej jest jednym z podstawowych zadań projektowanych przepisów ordynacji podatkowej. Od dawna kwestią dyskusyjną była sprawa tego, co powinno się znaleźć w projektowanych przepisach ogólnych prawa podatkowego, a w chwili obecnej jest uregulowane w innych aktach. Niewątpliwie dobrze ukształtowane przepisy dotyczące identyfikacji i ewidencji podatników, które obecnie uregulowano w ustawie z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników[462] są przepisami ogólnego prawa podatkowego[463] i powinny być zawarte w projektowanych przepisach, co zostało wyraźnie wyartykułowane w kierunkowych założeniach ordynacji podatkowej.

Zaproponowane rozwiązania legislacyjne są charakterystyczne dla dojrzałej kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego i są zgodne z postulatami zarówno doktryny jak i instytucji międzynarodowych. Przykładowo w art. 31 Modelowego kodeksu podatkowego Międzynarodowego Funduszu Walutowego[464] reguluje się zagadnienie numerów identyfikacji podatkowej i w tym zakresie określa m.in. procedurę ich nadawania przez organy władzy publicznej i zasady posługiwania się nimi przez podatników[465].

Systemy zintegrowane, do których zaliczamy również ewidencje podatników, tworzone przez administrację państwową, najczęściej posługują się identyfikatorami cyfrowymi. Nadanie identyfikatora stwarza bowiem możliwość natychmiastowej lokalizacji oraz odtworzenia wszystkich sytuacji związanych z konkretną osobą czy podmiotem. Numer identyfikacyjny umożliwia określenie wszystkich czynności dokonanych przez dany podmiot, a kod numeryczny pozwala na szybkie podjęcie decyzji przez administrację, poprawia jej efektywność, ogranicza biurokrację, szybko wyszukuje już przetworzone dane, a jednocześnie umożliwia praktycznie jednoczesne rozpatrzenie tysięcy spraw o podobnym stanie faktycznym przy zastosowaniu jednakowych kryteriów.

---

[462] Dz. U. z 2019 r. poz. 63 i 730.

[463] Zob. J. Małecki (w:) A. Gomułowicz, J. Małecki, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2006, s. 145 i 308; por. także R. Mastalski, Prawo podatkowe, Warszawa 2004, s. 145; C. Kosikowski, Administracja podatkowa (w:) Encyklopedia podatkowa, Warszawa 1998, s. D/1 i następne.

[464] Code of the Republic of Taxastan. A Hypothetical Tax Law. Prepared by the IMF Legal Department, September 29, 2000.

[465] W prawie niemieckim kwestię identyfikacji podatników reguluje ustawa z 16 marca 1976 r. - Prawo daninowe (Abgabenordnung (AO), BGBl. z 2002 r. Nr I, s. 3869, z późn. zm.). Przepisy od § 139a do § 139d tego aktu ustanawiają instytucję tzw. znaku identyfikacyjnego podatników *(Identifikationsmerkmal).*

2. Wszystkie obowiązujące przepisy ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, zwanej dalej w tym rozdziale „ustawą o NIP" zostały uwzględnione w projektowanych przepisach, jednakże niektóre z nich ze względu na zakres regulacji i układ ordynacji podatkowej uregulowano w innych rozdziałach ordynacji podatkowej. Dotyczy to przede wszystkim zagadnień dotyczących tajemnicy skarbowej uregulowanej w art. 99–123, zastosowania środków komunikacji elektronicznej (art. 38–49) oraz właściwości organów podatkowych do celów ewidencyjnych (art. 69-84).

Ponadto przepisy dotyczące ewidencji płatników składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenia zdrowotne zostały przeniesione do ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2019 r. poz. 300, 303 i 730), a projektowane przepisy ordynacji podatkowej w zakresie identyfikacji i ewidencji będą miały odpowiednie zastosowanie. Takie rozwiązanie legislacyjne w sposób wymierny przyczyni się do przejrzystości przepisów projektu ordynacji podatkowej regulujących zupełnie odmienną materię.

Projektowane przepisy w zakresie identyfikacji i ewidencji podatników oparto na obecnych rozwiązaniach i zostały podzielone na cztery oddziały: przepisy ogólne, postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej, zasady posługiwania się identyfikatorem podatkowym oraz rejestr podatników.

Oddział 1. Przepisy ogólne

1. Obowiązkowi ewidencyjnemu podlegają podatnicy, płatnicy oraz inne podmioty, o ile odrębne ustawy tak stanowią (**art. 522 § 1**). Płatnicy składek na ubezpieczenia społeczne oraz ubezpieczenia zdrowotne będą podlegać obowiązkowi ewidencyjnemu na podstawie odrębnych przepisów, tj. ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych. Ze względu na zdefiniowanie pojęcia podatnika oraz płatnika zrezygnowano z występującego w aktualnym art. 2 ust. 1 ustawy o NIP cywilistycznego rozróżnienia podmiotów prawa podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu na: osoby fizyczne, osoby prawne i jednostki organizacyjne niemające osobowości prawnej. Podmiot podatku, jako instytucja prawa pozytywnego, powinien być rozpatrywany wyłącznie na tle konkretnego podatku, ponieważ właściwy z punktu widzenia celów konkretnego podatku katalog podatników buduje każda ustawa podatkowa[466].

[466] B. Brzeziński, Kierunki zmian przepisów ogólnych ordynacji podatkowej, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2011, nr 3-4, s. 40.

2. Z dniem 1 września 2011 r. nastąpiły zmiany w zakresie identyfikacji podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu w Polsce. W celu zmniejszenia ustawowych obowiązków jednostek wobec administracji podatkowej i lepszemu wykorzystaniu danych, które i tak są gromadzone przez administrację, przyjęto, że obok numeru NIP, dla wybranej grupy podatników identyfikatorem podatkowym jest numer PESEL. Projektowany przepis **art. 523** § 1 jest odpowiednikiem obecnego art. 3 ust. 1 ustawy o NIP, zgodnie z którym identyfikatorem podatkowym jest numer PESEL - w przypadku podatników będących osobami fizycznymi objętymi rejestrem PESEL, nieprowadzących działalności gospodarczej lub niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług, natomiast NIP – w przypadku pozostałych podmiotów podlegających obowiązkowi ewidencyjnemu, o którym mowa w art. 522. W konsekwencji powyższego, jeżeli identyfikatorem podatkowym podmiotu, w tym osoby fizycznej, jest NIP, to taki podmiot podlega obowiązkowi ewidencyjnemu w pełnym zakresie, czyli dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego i uzyskania NIP oraz aktualizacji danych objętych tym zgłoszeniem w terminach określonych w art. 531 i art. 532.
Ponadto wraz z określeniem reguł identyfikacji podatkowej proponuje się w **art. 523 § 2** projektu ordynacji podatkowej konieczność takiego formułowania numerów identyfikacji podatników i płatników, by nie posiadały one ukrytego lub jawnego charakteru znaczącego, określającego pewne cechy podatnika. W związku z tym należy wskazać, że z jednej strony NIP, podobnie jak PESEL, jest numerem niepowtarzalnym i jedynym dla danego podmiotu, który ma go identyfikować dla celów podatkowych, a jednocześnie jest nadawany na cały okres bytu danej jednostki organizacyjnej albo na całe życie osoby fizycznej.

Oddział 2. Postępowanie w sprawie nadania numeru identyfikacji podatkowej

1. Zgodnie z proponowanym **art. 525 § 1** przyjęto aktualnie obowiązujące zasady dotyczące nadawania numeru identyfikacji podatkowej, zgodnie z którymi podatnicy mają obowiązek złożyć zgłoszenie identyfikacyjne do właściwego naczelnika urzędu skarbowego. Wyjątek dotyczy podatników będących osobami fizycznymi:

- objętych ewidencją PESEL nieprowadzących działalności gospodarczej, lub
- niebędących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług (**525 § 2**).

Natomiast podatnicy wykonujący działalność nierejestrowaną, o której mowa w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, będą mogli dokonać zgłoszenia identyfikacyjnego, chyba że odrębne przepisy przewidują obowiązek dokonania takiego zgłoszenia (**art. 525 § 3**).

Z dokumentu „Działalność nierejestrowa. Poradnik praktyczny" opracowanego przez Ministerstwo Przedsiębiorczości i Technologii w październiku 2018 r. wynika, że osoba prowadząca działalność nierejestrową co do zasady nie ma obowiązku uzyskania numeru NIP, ale w niektórych przypadkach szczególne przepisy mogą przewidywać konieczność uzyskania numeru NIP. Propozycja zawarta w **art. 525 § 3** stanowi doprecyzowanie obecnych przepisów w kierunku wskazanym w tym dokumencie.

Zgłoszenia identyfikacyjnego dokonuje się tylko jeden raz, bez względu na rodzaj oraz liczbę opłacanych przez podatnika podatków, formę opodatkowania, liczbę oraz rodzaj prowadzonej działalności gospodarczej czy liczbę prowadzonych przedsiębiorstw (**art. 525 § 4**).

Obowiązek identyfikacyjny nie aktualizuje się w przypadku dokonania przez osobę fizyczną objętą rejestrem PESEL określonych czynności podlegających opodatkowaniu akcyzą, ponieważ powstaje on dopiero w przypadku podjęcia działalności gospodarczej, przed dokonaniem pierwszej czynności (**art. 531 § 1**).

Przepis **art. 528** wprowadza dodatkowe elementy w zgłoszeniu identyfikacyjnym podatnika będącego użytkownikiem portalu, podatnika będącego zarejestrowanym użytkownikiem konta ePUAP oraz przedsiębiorców w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorców. Ten dodatkowy element to adres elektroniczny. Przepis ten koresponduje z art. 331 projektu, w którym wskazano podmioty, którym doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest zasadą.

Należy zapewnić samorządowym organom podatkowym odpowiedni dostęp do CRP KEP celem prawidłowej realizacji postanowień przepisów regulujących doręczanie pism określonym podmiotom za pomocą środków komunikacji elektronicznej. CRP KEP udostępni za pośrednictwem systemu teleinformatycznego administracji podatkowej samorządowym organom podatkowym, dane zawarte w CRP KEP dotyczące podatników i płatników, a odnoszące się do ich adresów zamieszkania lub siedziby w sprawach należących do właściwości tych organów lub w celu ustalenia ich właściwości (**art. 113 § 7**).

2. Jednocześnie proponuje się pozostawienie kazuistycznych regulacji odnoszących się do poszczególnych grup podatników w związku z realizacją przez nich obowiązku identyfikacyjnego - samodzielnie albo przez pełnomocnika, względnie kuratora. Poszczególne przepisy stanowią w tych wypadkach przepisy o charakterze czysto technicznym, wskazują bowiem dane, które należy podać w przypadku zgłoszenia, w zależności od podmiotu, który dokonuje tej czynności (**art. 527 i 529**). Dla ułatwienia dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego w **art. 529 § 4** zawarto obligatoryjną delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia wzorów formularzy zgłoszeń

identyfikacyjnych i aktualizacyjnych. Podmioty podlegające obowiązkowi ewidencyjnemu będą mogły wykorzystać w tym celu środki komunikacji elektronicznej.

3. Proponowane przepisy **art. 533** zawierają natomiast regulacje dotyczące samego procesu nadawania NIP. Uproszczony tryb nadawania identyfikatora podatkowego polega na nadaniu go przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jako organu prowadzącego Centralny Rejestr Podmiotów Krajowej Ewidencji Podatników (CRP KEP) i administratora danych, w formie czynności materialno-technicznej, po dokonaniu zgłoszenia identyfikacyjnego. W tym celu Szef KAS posługuje się CRP KEP, który prowadzi w postaci elektronicznej i uzupełnia w nim dane dotyczące KRS, numeru identyfikacyjnego REGON, numeru PESEL oraz rodzaju i numeru dowodu tożsamości na podstawie informacji otrzymanych od organów prowadzących rejestry urzędowe zawierające te dane. W projektowanych przepisach nie przywrócono zatem obowiązującej do końca 2011 roku reguły nadawania NIP w formie decyzji - po przeprowadzeniu postępowania jurysdykcyjnego, z zachowaniem wszelkich gwarancji procesowych przysługujących stronie. Po nadaniu NIP przez Szefa KAS właściwy naczelnik urzędu skarbowego jest jednak zobligowany do niezwłocznego wydania zaświadczenia potwierdzającego nadanie NIP, nie później jednak niż w terminie 3 dni od dnia wpływu poprawnego zgłoszenia identyfikacyjnego **(art. 534 § 3**). Ustawa precyzować też będzie moment potwierdzenia nadania NIP dla podmiotów wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego lub Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej, tj. z chwilą ujawnienia tego faktu w tych rejestrach.

Należy również wskazać na kwestie związane z przekazaniem do Krajowego Rejestru Sądowego i CEIDG informacji o nadaniu NIP przy rozpoczęciu działalności gospodarczej. Taka informacja musi być przekazana przez CRP KEP nie później niż następnego dnia roboczego (**art. 533 § 4**). Przekazanie do Krajowego Rejestru Sądowego informacji o nadaniu NIP może nastąpić w terminie 3 dni roboczych w przypadku przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego w sprawie istnienia przesłanek określonych w **art. 535 § 1 pkt 3** (**art. 533 § 5**). W tym zakresie zachowano dotychczasowe rozwiązania wynikające z art. 8a ust. 4 i 5 ustawy o NIP.

4. W nowych przepisach ordynacji podatkowej nałożono również obowiązek dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego na podatników, którzy nie posiadają identyfikatora podatkowego, ale uzyskali przychody na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej ze stosunku pracy, umowy zlecenia, umowy o dzieło lub innej o podobnym charakterze, a także działalności wykonywanej osobiście. Takie zgłoszenie może dokonać za pośrednictwem płatnika **(art. 531 § 3**).

5. W **art. 535** projektu zawarto natomiast zamknięty katalog przesłanek, zarówno podmiotowych, jak i przedmiotowych, do wydania decyzji o odmowie nadania NIP oraz o unieważnieniu NIP. Naczelnik urzędu skarbowego odmawia nadania NIP w przypadku:

a) braku możliwości potwierdzenia tożsamości lub istnienia podmiotu,
b) stwierdzenia, że dokonane zgłoszenie nie spełnia wymogów określonych dla tego zgłoszenia,
c) ponownego wystąpienia o nadanie NIP lub wystąpienia o nadanie NIP przez podatnika będącego osobą fizyczną objętą rejestrem PESEL nieprowadzącą działalności gospodarczej lub niebędącą zarejestrowanym podatnikiem VAT,
d) ustalenia przez organ podatkowy, że dane adresowe siedziby lub miejsca wykonywania działalności gospodarczej podatnika są fałszywe, fikcyjne lub wskazany adres siedziby nie spełnia warunków do uznania go za faktyczną siedzibę podatnika,
e) wystąpienia o nadanie NIP przez osoby fizyczne objęte rejestrem PESEL nieprowadzące działalności gospodarczej lub niebędące zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług.

W przypadku natomiast wielokrotnego nadania NIP (który może być nadany jednokrotnie) lub nadania NIP na podstawie fałszywych lub fikcyjnych danych, w tym danych adresowych, a także gdy adres siedziby nie spełnia warunków dla uznania go za faktyczną siedzibę podatnika, naczelnik urzędu skarbowego unieważnia z urzędu NIP nadany podmiotowi **(art. 535 § 2)**. Przedmiotowej przesłanki organy podatkowe nie mogą jednak interpretować dowolnie. Na uwagę zasługuje bowiem orzecznictwo TSUE[467], zgodnie z którym artykuły 213, 214 i 273 dyrektywy 2006/112/WE należy interpretować w ten sposób, że stoją one na przeszkodzie temu, by organ skarbowy państwa członkowskiego odmawiał nadania numeru identyfikacji podatkowej do celów podatku od wartości dodanej spółce z tego tylko powodu, że w mniemaniu tego organu nie posiada ona środków materialnych, technicznych i finansowych do wykonywania zgłaszanej działalności gospodarczej. Wskazano również, iż właścicielowi udziałów tej spółki uprzednio wielokrotnie nadawano taki numer dla innych przedsiębiorstw, które nie prowadziły rzeczywistej działalności gospodarczej oraz których udziały były przekazywane innym osobom wkrótce po otrzymaniu rzeczonego numeru. Organ nie może odmówić nadania NIP, gdy nie ustali, w świetle obiektywnych czynników, że istnieją poważne przesłanki pozwalające podejrzewać, że nadany numer identyfikacji podatkowej do celów

[467] Zob. wyrok TSUE z 14.3.2013 r. w sprawie C-527/11Valsts ieņ mumu dienests przeciwko Ablessio SIA, LexisNexis nr 5042931.

podatku od wartości dodanej zostanie wykorzystany do popełnienia oszustwa. Przy unieważnianiu wielokrotnie nadanego NIP naczelnik urzędu skarbowego powinien natomiast wziąć pod uwagę interes prawny i gospodarczy podmiotu.

Istotne jest również, iż decyzja o unieważnieniu lub uchyleniu NIP jest natychmiast wykonalna, a w konsekwencji nie jest wymagane wydanie rygoru wykonalności takiej decyzji (**art. 537**).

6. W **art. 538** nałożono natomiast na podmioty obowiązek aktualizowania danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym w terminie 7 dni od dnia, kiedy nastąpiła zmiana danych. Przedmiotowa aktualizacja dotyczy wszelkich podmiotów, które uprzednio były zobowiązane do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego, jednakże osoby fizyczne objęte rejestrem PESEL nieprowadzące działalności gospodarczej lub niebędące zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług dokonują tej czynności w składanych deklaracjach. Obowiązek aktualizowania danych obejmuje także zarządcę sukcesyjnego. Ponadto uregulowano zasady aktualizowania danych w okresie od dnia śmierci przedsiębiorcy do dnia ustanowienia zarządu sukcesyjnego albo wygaśnięcia uprawnienia do powołania zarządcy sukcesyjnego, a także w okresie od dnia, w którym zarządca sukcesyjny przestał pełnić tę funkcję, do dnia powołania kolejnego zarządcy sukcesyjnego albo wygaśnięcia zarządu sukcesyjnego. Zgłoszenie aktualizacyjne będzie dokonywane na odpowiednim wzorze formularza, a dla ułatwienia tej czynności podmiot zobowiązany będzie mógł wykorzystać środki komunikacji elektronicznej.

Oddział 3. Zasady posługiwania się identyfikatorem podatkowym

1. Proponowany przepis **art. 540** formułuje natomiast obowiązki podatników i płatników związane z posługiwaniem się identyfikatorem podatkowym. Projektowany przepis w sposób przejrzysty wyraża podstawowe reguły określające zarówno katalog sytuacji, w których podatnicy i płatnicy zobowiązani będą do posługiwania się NIP, jak i kategorie podmiotów, względem których będą oni zobligowani do okazania się tym numerem. Podatnicy prowadzący działalność gospodarczą oraz zarejestrowani w podatku od towarów i usług[468], jak również płatnicy podatków będą zobowiązani do podawania identyfikatora podatkowego na dokumentach związanych z wykonywaniem zobowiązań podatkowych oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których poboru są zobowiązane organy podatkowe.

[468] Zob. wyrok NSA z 27.2.2013r I FSK 443/2012, w którym sąd stwierdził, że faktura VAT otrzymana przez podatnika od podmiotu niezarejestrowanego jako podatnik dla potrzeb VAT daje prawo do odliczenia podatku, gdy faktura zawiera informacje wymagane przez art. 22 ust. 3 lit. b VI dyrektywy (obecnie art. 226 dyrektywy 2006/112/WE), a w szczególności numer identyfikacji podatkowej dostawcy (usługodawcy) pozwalający na ustalenie jego tożsamości, mimo jego niezarejestrowania dla celów VAT.

2. W art. **540 § 2** wskazano natomiast taksatywnie organy władzy publicznej oraz inne podmioty, wobec których podatnicy i płatnicy winni podawać identyfikator podatkowy. W przypadku natomiast uzyskania przez określony podmiot, w tym także podmiot mający miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd za granicą, numeru służącego identyfikacji dla celów podatkowych w innym państwie, jest on obowiązany podać ten numer na żądanie m.in:

1) organów podatkowych;
2) płatników podatków;
3) organów i instytucji ubezpieczeń społecznych;
4) podmiotów określonych w art. 42 ust. 6 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Proponuje się również uregulować zasady następstwa prawnego w zakresie NIP, zgodnie z którymi za wyjątkiem sytuacji enumeratywnie wymienionych w przepisie, nadany NIP wygasa w przypadku zgonu lub ustania bytu prawnego podatnika lub płatnika (**art. 541 § 5**). W przypadku zatem osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą lub będących zarejestrowanymi podatnikami podatku od towarów i usług, a także innych podmiotów, które w wyniku łączenia, podziału albo przekształcenia stały się nowym podmiotem praw i obowiązków, obowiązywać będzie generalna reguła, iż dotychczasowy NIP nie przechodzi na następcę prawnego, a nowo powstały podmiot musi dokonać nowego zgłoszenia identyfikacyjnego w celu uzyskania nowego NIP. Wyjątki od tej zasady podlegające w związku z tym wykładni zawężającej zostały wymienione *expressis verbis* w **art. 541 § 1 i 2**. Przypadek określony **w art. 541 § 2** dotyczy przejścia NIP nadanego przedsiębiorcy na przedsiębiorstwo w spadku i momentu jego wygaśnięcia.

Problematyka następstwa prawnego została kompleksowo uregulowana w dziale II projektowanej ordynacji podatkowej, jednakże ze względu na pewien szczególny typ stosunku podatkowoprawnego oraz niektóre rozwiązania w ustawach regulujących poszczególne podatki[469] należy ją traktować jako szczegółową regulację[470].

3. Zaproponowane rozwiązania prawne nie pokrywają się z regulacjami działu II, a ściślej rzecz ujmując, art. 541 przewiduje następstwo prawne w obszarze kształtowanych przez nią stosunków prawnopodatkowych w węższym zakresie, niż czyni to dział II, który generuje ogólną zasadę w odniesieniu do wszelkich stosunków w obszarze prawa podatkowego. Pozycja

[469] Zob. ograniczenie prawa do odliczenia straty przez następcę prawnego w art. 7 ust. 3 pkt 5 oraz ust.4 i 4a ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych.

[470] A. Olesińska, Następstwo w prawie podatkowym (w:) Prawo podatkowe. Teoria. Instytucje. Funkcjonowanie, red. B. Brzeziński, Toruń 2009, s. 284.

następców prawnych oraz podmiotów przekształconych została ukształtowana analogicznie, tzn. podlegają regule kontynuacji w zakresie prawa i obowiązków podatkowo-prawnych, chyba że odrębne ustawy lub ratyfikowane umowy międzynarodowe stanowią inaczej[471].

Oddział 4. Rejestr podatników

W **art. 542–544** projektowanych przepisów zawarto propozycje regulacji w zakresie kontynuacji funkcjonowania Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, który jest prowadzony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w systemie teleinformatycznym administracji podatkowej. Ten kompletny i zintegrowany w skali kraju system ewidencji podatników oraz płatników został utworzony dla potrzeb organów podlegających lub nadzorowanych przez Szefa KAS.

Wyłączne prerogatywy w tym względzie zachowa zatem Szef KAS, a naczelnicy urzędów skarbowych będą jedynie:

1) gromadzić i przechowywać dokumentację związaną z nadaniem NIP oraz aktualizowaniem danych zawartych w zgłoszeniach identyfikacyjnych (**art. 542 § 1**),
2) wydawać decyzje o odmowie nadania NIP i decyzji o unieważnieniu NIP (**art. 535 § 1 i 2**), potwierdzeń nadania NIP (**art. 534 § 1**), zaświadczeń o nadaniu NIP oraz informacji o nadaniu NIP (**art. 542 § 3**),
3) obok Szefa KAS udostępniać NIP organom prowadzącym urzędowe rejestry na podstawie odrębnych przepisów (**art. 542 § 4**).

Według założeń CRP KEP powinien zapewnić:

1) identyfikację podmiotów przez gromadzenie niezbędnych danych ewidencyjnych pochodzących z rejestru PESEL,
2) identyfikację podatników w ramach całego kraju przez gromadzenie i weryfikację danych wynikających ze zgłoszeń identyfikacyjnych i aktualizacyjnych podmiotów,
3) spójność i poprawność dla całego systemu ewidencji podatników przez zintegrowanie w jednym miejscu pochodzących z różnych urzędów skarbowych danych ewidencyjnych podmiotów,
4) usprawnienie i przyspieszenie procesu rejestracji podmiotów i nadawania NIP oraz wykorzystywanie danych w nim zgromadzonych do realizacji celów i zadań ustawowych[472].

[471] *Ibidem*, s. 284-285.

[472] T. Lewandowski, P. Ostojski, Zasady ewidencji i identyfikacji płatników i podatników. Komentarz, LexisNexis/el.

Rozdział 2. Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego

1. Istnienie różnych podatków, form opodatkowania, częste ich zmiany, obowiązywanie regulacji unijnych oraz prawa międzynarodowego prowadzi do wzrostu skomplikowania prawa, niepewności co do jego treści, a więc również interpretacji i stosowania. Stanowi to źródło potencjalnych konfliktów pomiędzy interesem podatników a administracją podatkową, reprezentującą interesy fiskalne państwa. Z tych względów wprowadzone w obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej instytucje ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego należy traktować jako istotne rozszerzenie zakresu ochrony praw i wolności ekonomicznych podatnika. Interpretacje są też ważnym, stabilizującym elementem rozwiązywania sporów między podatnikiem a organem podatkowym. Stanowią również jedną z ważniejszych rękojmi ochrony praw podmiotowych podatników. Niewątpliwie na podstawie interpretacji podatnik uzyskuje wiedzę w zakresie reguł, które razem z przepisami prawa podatkowego współtworzą potencjalną sytuację prawną każdego adresata prawa podatkowego. Podmioty te kształtują swoje poczucie pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego nie tylko na podstawie ustaw podatkowych, lecz także na podstawie tego, jak administracja podatkowa stosuje prawo podatkowe. Z podanych powodów należy podzielić dominujące poglądy o konieczności utrzymania w nowej ordynacji podatkowej rozwiązań dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz nie podzielać tych poglądów, które opowiadają się za ich wyeliminowaniem[473].

2. Przystępność administracji podatkowej w krajach UE i poza nią jest różna, a procedura uzyskiwania stanowiska władz skarbowych – niejednolita. Z reguły im bardziej „przyjazna" jest administracja, tym szybciej i w bardziej bezpośredni sposób możliwe jest uzyskanie potwierdzenia swojego stanowiska w sprawie stosowania przepisów podatkowych. Im zaś bardziej restrykcyjne podejście władz skarbowych w danym państwie, tym większe znaczenie zyskuje moc wiążąca uzyskanych interpretacji, gwarantująca pewną ochronę podatnikowi.

W wielu państwach Unii Europejskiej można uzyskać wiążące informacje o tamtejszych przepisach podatkowych[474]. Jednak w każdym kraju inny jest ich zakres tematyczny czy publiczna dostępność. W Europie nie ma jednego modelu wiążących informacji podatkowych. Nie wprowadzono bowiem jednolitych unijnych reguł w tej sprawie. Stało się tak jedynie w przypadku unijnego prawa celnego, które zapewnia możliwość uzyskania wiążących informacji o klasyfikacji taryfowej towarów i o ich pochodzeniu. Wiele krajów europejskich ogranicza

[473] Por. W. Modzelewski**,** ,,Prof-Modzelewski - o tym co zmienić w Ordynacji podatkowej.html''

[474] W. Morawski, Interpretacje prawa podatkowego i celnego – stabilność i zmiana, Warszawa 2012, s. 344 i nast.

zakres udzielania wiążących interpretacji. Przykładowo w Danii organy podatkowe nie odpowiadają na pytania dotyczące VAT, cła i podatków związanych ze spadkami. W Holandii interpretacje mogą dotyczyć tylko niektórych spraw związanych z opodatkowaniem międzynarodowych struktur biznesowych. Podobnie jest we Francji, gdzie interpretacje dotyczą niewielu zagadnień, głównie międzynarodowego opodatkowania. W Czechach i Słowacji zakres wydawanych wiążących informacji jest ograniczony tylko do spraw cen transferowych. We wszystkich krajach system interpretacji podlega ciągłej ewolucji. Następuje poszukiwanie optymalnych sposobów wyważenia z jednej strony interesu fiskalnego państwa, a drugiej strony interesu obywateli związanego z ochroną ich uzasadnionych oczekiwań związanych z działaniem w zaufaniu do treści interpretacji prawa podatkowego[475].

Od 1 stycznia 2017 r. wprowadzono ograniczony obowiązek monitorowania przez Komisję Europejską wydawanych przez kraje członkowskie wiążących interpretacji przepisów prawa podatkowego[476]. Dyrektywa jest jednym z pomysłów na ukrócenie uchylania się od płacenia podatków przez przedsiębiorstwa. Zobowiązuje państwa członkowskie do automatycznej wymiany informacji o wydawanych *ex ante* transgranicznych interpretacjach prawa podatkowego oraz o uprzednich porozumieniach cenowych. Obowiązek automatycznej wymiany informacji o interpretacjach podatkowych wprowadza art. 76 ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami[477].

3. W zakresie problematyki dotyczącej indywidualnych interpretacji podatkowych pozostaje również poddanie ich kontroli sądowej (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a. oraz art. 14c § 3 o.p.) zarówno w aspekcie formalnym, jak i zastosowanych w nich przepisów materialnego prawa podatkowego[478]. Spowodowało to znaczne obciążenie sądów administracyjnych ilością rozpoznawanych skarg na indywidualne interpretacje oraz skarg kasacyjnych od wyroków wydanych w tych sprawach wnoszonych zarówno przez podatników, jak i organy interpretacyjne. W 2016 r. wpłynęło do wojewódzkich sądów administracyjnych 20.828 skarg na akty i inne czynności w sprawach podatkowych, z tego 2.456 stanowiły skargi na interpretacje indywidualne. W analogicznym okresie do Naczelnego Sądu Administracyjnego wpłynęło 6.995 skarg kasacyjnych od orzeczeń sądów pierwszej instancji w sprawach podatkowych, z tego 1.249 to skargi kasacyjne od orzeczeń sądów pierwszej instancji

[475] *Ibidem*, s. 395.

[476] Dyrektywa 2015/2376 zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania, Dz.Urz.UE L332/1.

[477] Dz.U. z 2017 r. poz.648.

[478] Zob uchwała NSA z dnia z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06 (ONSAiWSA 2007/2/27)

kontrolujących interpretacje indywidualne[479]. Spowodowało to znaczne wydłużenie, sięgające dwóch lat, okresu oczekiwania na rozpoznanie sprawy szczególnie przez Naczelny Sąd Administracyjny. Oceniając tę sytuację krytycznie, podkreślano, że w założeniu indywidualna interpretacja ma za zadanie dać podatnikowi pewność w zakresie prawidłowości dokonywanych przez niego rozliczeń podatkowych, jednak w praktyce przedłużające się postępowanie w tym przedmiocie tylko pogłębia niepewność, gdyż podatnik nie wie, w jaki sposób powinien interpretować przepisy. Długotrwałe oczekiwanie na rozstrzygnięcie w sprawie nierzadko skutkuje utratą przez podatnika płynności finansowej, np. w sytuacji, gdy oczekuje on na stwierdzenie nadpłaty w znacznej kwocie lub wydanie interpretacji potwierdzającej jego stanowisko co do rozumienia przepisów kluczowych z jego punktu widzenia, przykładowo w zakresie stawek podatku od towarów i usług[480]. Opowiadając się za utrzymaniem sądowej kontroli interpretacji w obecnym kształcie, zwracano przede wszystkim uwagę na znaczny odsetek spraw, w których sądy nie podzieliły stanowiska Ministra Finansów. Ponadto podkreślano, że kontrola sądowa administracji ma szczególnie istotne znaczenie z punktu widzenia prawa podatkowego. Obok prawa karnego, to ono bowiem najmocniej ingeruje w prawa i wolności obywatelskie, przede wszystkim własność, która zgodnie z Konstytucją podlega szczególnej ochronie.

Dostrzegając istniejące problemy na tle zaskarżalności do sądów administracyjnych indywidualnych interpretacji, opowiedziano się za utrzymaniem w nowej ordynacji podatkowej rozwiązania, zgodnie z którym tego rodzaju akty niewładczego działania uprawnionych organów podlegają kontroli sądowej (dotychczasowy art. 14c § 3 o.p.). Kierunek zmian został zapoczątkowany wprowadzeniem od 15 sierpnia 2015 r. art. 57a p.p.s.a[481]. Zatem już obecnie odmiennie niż w innych sprawach, sąd administracyjny pierwszej instancji jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną[482].

W ramach przyjętych rozwiązań dotyczących wyłącznie interpretacji ogólnych, wprowadzono możliwość pytań prawnych organu uprawnionego do wydawania tego rodzaju interpretacji do Naczelnego Sądu Administracyjnego (art. 550 § 3).

4. Zgodnie z przedstawionymi propozycjami czynności stanowiące wykonanie przewidzianych w ordynacji podatkowej uprawnień i obowiązków z zakresu interpretacji prawa podatkowego

[479] Dane ze sprawozdań rocznych NSA dostępnych na stronie www.nsa.gov.pl.

[480] Por. PKPP Lewiatan, Czarna lista barier dla rozwoju przedsiębiorczości 2014 r., Forum Obywatelskiego Rozwoju, Analiza FOR 2014, nr 12; Warszawa, kwiecień 2014 r.

[481] Art. 1 pkt 18 ustawy z dnia dniu 9 kwietnia 2015 r. o zmianie ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, (Dz. U. poz. 658).

[482] Por. art. 134 § 1 p.p.s.a.

powinny stanowić merytorycznie poprawną, dostępną, przekonującą pomoc prawną dla podatników, dzięki czemu zostanie zrealizowana zasada ich bezpieczeństwa prawnego na gruncie niekiedy bardzo trudnego do wykładni i przestrzegania prawa podatkowego. Jednym z podstawowych celów interpretacji ogólnych i interpretacji indywidualnych powinno pozostać dążenie do ujednolicenia stosowania prawa podatkowego, na podstawie którego organy podatkowe dokonują oceny przestrzegania tego samego prawa przez różnych podatników. W tym zakresie zasadniczymi gwarancjami ochrony praw podatników powinno pozostać upublicznienie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz ustawowa gwarancja ochrony prawnej w przypadku zastosowania się do niej. Jednocześnie jednym z głównych zadań powinno pozostać wspieranie podatników w dobrowolnym i prawidłowym wypełnianiu przez nich obowiązków podatkowych, a także podnoszenie ich świadomości w tym zakresie. W zakresie realizacji podstawowych celów nowej ordynacji podatkowej oraz wzmocnienia gwarancji wynikających z obowiązywania interpretacji przepisów prawa podatkowego za celowe uznano:

1) dalsze wzmocnienie znaczenia interpretacji ogólnych. Obok dotychczas obowiązujących zasad, w ramach przyjętych rozwiązań dotyczących wyłącznie interpretacji ogólnych wprowadzono możliwość pytań prawnych organu uprawnionego do wydawania tego rodzaju interpretacji do Naczelnego Sądu Administracyjnego. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania wymaga równoległej zmiany w ustawie - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (dział VI – uchwały NSA – art. 264 § 2);

2) dalszą centralizację procesu wydawania interpretacji indywidualnych. Kierunek centralizacji procesu wydawania interpretacji zgodny z założeniami nowej ordynacji podatkowej został przyjęty w przepisach reformujących funkcjonowanie administracji celnej i skarbowej[483]. W tym zakresie należy dodatkowo wprowadzić jednolite zasady w odniesieniu do wszystkich interpretacji przepisów prawa podatkowego niezależnie od tego, czy dany podatek stanowi dochód budżetu państwa czy jednostek samorządu terytorialnego. W ten sposób stworzony zostanie nowoczesny, sprawny ogólnokrajowy punkt jednolitej informacji na temat podatków dla podatników i pracowników administracji podatkowej. Stanowić to będzie również gwarancję jednolitych procedur oraz standardów w zakresie udzielania indywidualnych interpretacji.

[483] Ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947) oraz ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948).

Dla sprawnego działania tego rozwiązania za uzasadnione należy uznać określenie zasad współdziałania i wymiany informacji pomiędzy centralnie zarządzaną Krajową Informacją Skarbową a podatkowymi organami samorządowymi

5. Zachowując co do zasady kształt aktualnie obowiązujących przepisów dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego, wprowadzono zmiany polegające na dodaniu nowych rozwiązań oraz pominięciu tych przepisów, których stosowanie wzbudziło kontrowersje.

W pierwszej kolejności dokonano zmiany w systematyce ustawy. Dotychczas przepisy o interpretacjach przepisów prawa podatkowego usytuowane były w dziale II ordynacji podatkowej „Organy podatkowe i ich właściwość" (rozdział 1a; art. 14a–14s). To usytuowanie pomiędzy przepisami określającymi organy podatkowe oraz ich właściwość mogło zostać uznane za odpowiednie w sytuacji, gdy ograniczone było do jednego przepisu kompetencyjnego (art. 14 § 1 pkt 2, § 3-6 o.p. w brzmieniu obowiązującym przed 1 stycznia 2003 r.)[484]. Z wprowadzeniem z tym dniem zmian polegających na dodaniu nowych jednostek redakcyjnych **(**art. 14-14c) i określeniu odrębnej procedury wydawania wiążących interpretacji, to usytuowanie należało uznać za nieodpowiednie. W późniejszym okresie te rozwiązania były rozbudowywane do obecnego systemu z własną odrębną procedurą i organami właściwymi wyłącznie w tego rodzaju sprawach. Z tego względu zaproponowano usytuowanie tych przepisów w dziale IV nowej ordynacji podatkowej „Postępowania szczególne". Taką szczególną, odrębną procedurę stanowi obecnie postępowanie w sprawie interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego. Ponadto w ramach systematyki rozdziału 1 dziale „Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego" wprowadzono dodatkowy podział, wyodrębniając cztery oddziały systematyzujące tematycznie przepisy z tego zakresu. Pozwala to na czytelniejsze usystematyzowanie tych przepisów oraz rozdzielenie poszczególnych instytucji. Przyczynia się również to poprawy ich przejrzystości, co powinno wpłynąć na łatwiejsze stosowanie tych regulacji przez zainteresowanych oraz organy KAS.

Kolejne nowe rozwiązanie dotyczy obowiązku wydawania z urzędu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, obok interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych, informacji o treści przepisów prawa podatkowego. Ten szczególny obowiązek dotyczy przede wszystkim nowych przepisów (art. 545 § 1 pkt 2 lit. a oraz art. 546). Wskazanych obowiązków

[484] Ustawa z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 169, poz. 1387 z późn. zm).

informacyjnych nie wypełnia to, iż do projekty aktów sporządzane jest uzasadnienie. Uzasadnienie to przede wszystkim skierowane jest do określonego kręgu odbiorców biorących udział w procesie legislacyjnym. Nie wypełnia zatem obowiązku informacji o tych regulacjach ogółu ich adresatów. Podstawowa funkcja uzasadnienia powoduje, że nie zawsze jest ono zupełne i czytelne dla wszystkich adresatów wprowadzanych rozwiązań prawnych. Ponadto odmienne funkcje objaśnień podatkowych - usunięcie wątpliwości powstałych w toku stosowania prawa podatkowego i ich często odległy okres publikacji od samego wejścia w życie nowych przepisów nie wypełniają tych obowiązków informacyjnych. Oczywiście są to dwie odrębne instytucje służące wsparciu podatnika w wypełnianiu obowiązków podatkowych.
W zakresie interpretacji ogólnych nowym rozwiązaniem jest przewidziana dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych możliwość przedstawiania pytań prawnych do Naczelnego Sądu Administracyjnego (**art. 550 § 3**). Wystąpienie z pytaniem prawnym musi być usprawiedliwione występowaniem rozbieżności powstałych w orzecznictwie sądowym w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji ogólnej. Uprawnienie przyznane ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych do występowania z pytaniami prawnymi do NSA stanowi wyłącznie o dalszym wzmocnieniu interpretacji ogólnych. Na tym etapie powinno ostatecznie dochodzić do rozwiązywania problemów wykładni przepisów materialnego prawa podatkowego. Zapobiegnie to powstawaniu licznych sporów przed sądami administracyjnymi na etapie kontroli indywidualnych interpretacji oraz ograniczy kształtowanie rozbieżnego orzecznictwa sądowego. W praktyce, o czym świadczą dotychczasowe pytania kierowane przez składy orzekające NSA, rozbieżne orzecznictwo sądów na tle indywidualnych interpretacji prowadziło do podjęcia uchwał przez NSA dopiero w przypadku wielu tego rodzaju spraw zawisłych przed tym sądem.
W zakresie interpretacji indywidualnych w dalszym ciągu przewidziano wydawanie tego rodzaju interpretacji przez podatkowe organy samorządowe. Zgodnie z aktualnie obowiązującym art. 14j § 1 o.p. organami obowiązanymi do udzielenia interpretacji są stosownie do swojej właściwości: wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Przyjęcie takiej zasady oznacza, że wnioskodawca nie ma żadnej dowolności w wyborze organu udzielającego interpretacji. Musi natomiast zwrócić się z wnioskiem o wydanie interpretacji wyłącznie do jednego z organów wymienionych w art. 14j § 1 wtedy, gdy przedmiotem interpretacji są przepisy prawne dotyczące danin publicznych dla wymiaru, poboru i egzekucji, w których właściwy jest ten organ. Obecnie dotyczy to następujących podatków i opłat pozostających we właściwości rzeczowej wójta (burmistrza lub prezydenta miasta): podatku od nieruchomości, podatku rolnego, podatku leśnego, podatku od środków

transportowych, opłaty targowej, opłaty miejscowej, opłaty uzdrowiskowej, opłaty reklamowej, opłaty od posiadania psów. W roli organów wydających interpretacje indywidualne nie mogą w obecnym stanie prawnym występować starostowie oraz marszałkowie województw, ponieważ przepisy prawa podatkowego w zasadzie nie przewidują dla nich kompetencji dotyczących wymiaru, poboru i egzekucji danin publicznych (z wyjątkami dotyczącymi opłaty eksploatacyjnej pobieranej na podstawie prawa geologicznego i górniczego).

Dane uzyskane z dużych miast wskazują, że liczba wydawanych tego rodzaju interpretacji indywidualnych jest nieznaczna (np. w 2014 r. w Warszawie wydano 28 interpretacji, w Krakowie - 15, w Łodzi - 14, w Katowicach - 11, w Szczecinie, Gdańsku, Wrocławiu, Poznaniu, Lublinie, Rzeszowie, Białymstoku, Olsztynie, Kielcach wydano mniej niż 10 interpretacji, w Opolu i Zielonej Górze nie wydano żadnej interpretacji). Również niewielka ilość tych interpretacji jest zaskarżana do sądów administracyjnych. Przykładowo w 2014 r. do NSA w tego rodzaju sprawach złożono 17 skarg kasacyjnych (w sprawach interpretacji wydanych przez Ministra Finansów 1495 skarg kasacyjnych).[485]

Ponadto w latach 2012-2014 w zakresie podatków pobieranych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast) złożono zaledwie 26 wniosków o wydanie interpretacji ogólnej, a tylko jeden wniosek spełniał przesłanki do jej wydania, co świadczy o niedużej skali rozbieżnych interpretacji odnoszących się do tego samego stanu faktycznego[486].

Podane dane o niewielkiej ilości wydanych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego przez uprawnione samorządowe organy podatkowe przemawiają za ich objęciem jednolitą procedurą. Wobec negatywnej reakcji gmin na wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania pozostawiono dotychczasowe rozwiązanie uprawniające podatkowe organy samorządowe w zakresie ich właściwości do wydawania na wniosek zainteresowanego interpretacji indywidualnych. Obowiązujące ustawy określają tryb i zasady ustalania przez jednostki samorządu terytorialnego wysokości podatków, a także opłat lokalnych. Artykuł 168 Konstytucji RP traktuje o władztwie podatkowym samorządu terytorialnego, ale tylko w odniesieniu do podatków i opłat lokalnych. W tym zakresie gmina może ustalać wysokość tych danin; tak więc wspomniane władztwo podatkowe samorządu terytorialnego powoduje, że w zakresie stanowienia w uchwałach samorząd ma wpływ na ustalanie wysokości danin. Akty

[485] Dane na podstawie sprawozdań rocznych z działalności sądów administracyjnych, dostępne na stronie www.nsa.gov.pl

[486] Na podstawie danych przekazanych Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego przez Ministerstwo Finansów.

prawa miejscowego mogą w szczególności określać stawki podatków i innych opłat, ustawodawca musi jednak wyznaczyć zakres swobody regulacyjnej przysługującej upoważnionym organom. Zważywszy jednak na kategoryczne brzmienie art. 217 Konstytucji, gwarancyjną funkcję art. 84 Konstytucji i brak innej niż art. 168 Konstytucji regulacji odnoszącej się do realizacji władztwa daninowego przez jednostki samorządu terytorialnego, należy uznać, że to organ władzy ustawodawczej rozstrzyga o ustanowieniu podatków i opłat, o nadaniu im charakteru lokalnego oraz granicach, w jakich jednostki samorządu terytorialnego mogą zrealizować prawo do ustalania wysokości tych podatków i opłat. W granicach wyznaczonych przez zasadę decentralizacji, zastrzeżenie na poziomie konstytucyjnym dla jednostek samorządu terytorialnego kompetencji do stanowienia o wysokości podatków lub opłat lokalnych należy rozumieć jako przekazanie - przyznanie, a nie przekazanie - przeniesienie wykonywania kompetencji prawodawczej o określonej treści. Przyznanie to musi odpowiadać wymaganiom stawianym przez konstytucyjną koncepcję źródeł prawa (art. 87 ust. 2, art. 88 ust. 1, art. 94 Konstytucji)[487]. Jak dowodzi orzecznictwo sądowe, główne spory interpretacyjne koncentrują się na wykładni przepisów poszczególnych ustaw podatkowych[488]. Zatem dążąc do stworzenia jednolitego systemu udzielania interpretacji wprowadzono uprawnienia dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do weryfikacji prawidłowości wydanych przez samorządowe organy podatkowe interpretacji indywidualnych. Centralizacja procesu wydawania interpretacji indywidualnych od 2007 r. miała m.in. zapobiec rozbieżnemu stosowaniu prawa podatkowego oraz doprowadzić do stworzenia jednolitej bazy wiedzy o tych interpretacjach. Ten proces nie objął interpretacji wydawanych przez podatkowe organy samorządowe. Efektem tego jest brak pełnej bazy danych o tym, jaka ilość tego rodzaju interpretacji jest wydawana oraz jaka jest ich treść. Z tego względu wzmocnienie nadzoru nad prawidłowością wydawania interpretacji obejmie również tego rodzaju interpretacje w odniesieniu do podatków stanowiących dochody samorządowe. Po pierwsze, w aktualnym stanie tego rodzaju rozwiązanie stosowane jest w odniesieniu do stanowiących dochody gmin podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz PIT opłacanego w formie karty podatkowej. Po drugie, minister właściwy do spraw finansów publicznych dla zapewnienia jednolitości stosowania przepisów prawa podatkowego wydaje interpretacje ogólne w zakresie wszystkich podatków (art. 14a § 1 pkt 1 o.p.).

[487] Por. wyrok TK z dnia 28 listopada 2013 r., K 17/12, OTK-A 2013n r 8, poz. 125.

[488] Por. uzasadnienie wyroku TK z dnia 13 września 2011 r., P 33/09, OTK-A 2011, nr 7, poz. 71.

Równocześnie interpretacje indywidualne tego rodzaju, obok ich publikacji na ogólnych zasadach, będą również zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa, zostaną zmieszczone w jednolitym zbiorze zawierającym całość interpretacji indywidualnych w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Odział 1. Przepisy ogólne, informacje o treści przepisów prawa podatkowego oraz objaśnienia podatkowe

Powołanie z dniem 1 marca 2017 r. Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i przejęcie przez ten organ niektórych kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych spowodowało, że z tym dniem ogólny nadzór w sprawach podatkowych sprawuje ten organ (art. 14 § 1 o.p.)[489]. W projekcie nowej ordynacji podatkowej w art. 71 przyjęto, że minister właściwy do spraw finansów publicznych sprawuje ogólny nadzór w sprawach podatkowych. Powoduje to, że minister właściwy do spraw finansów publicznych posiada kompetencje w zakresie legislacji podatkowej oraz wydawania interpretacji ogólnych. To właśnie z tego tytułu należy od ministra właściwego do spraw finansów publicznych oczekiwać, że potrafi prawidłowo odczytać (zrozumieć) i potem stosować przepisy prawa podatkowego.

Z tego względu w **art. 550 § 1** przewidziano uprawnienie ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydawania interpretacji ogólnych przepisów prawa podatkowego na zasadach określonych w oddziale 2 tego rozdziału. Z kolei obowiązek informowania o treści przepisów prawa podatkowego skoncentrowany zostanie na nowych przepisach. W tym zakresie nałożono na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek wydawania z urzędu i bez zbędnej zwłoki, także przed ich wejściem w życie, informacji, w jakim zakresie przepisy te wpływają na prawa i obowiązki podatnika (**art. 546**). Powinno to przyczynić się do upowszechnia wiedzy na temat nowych rozwiązań podatkowych, tak aby podatnicy nie byli zaskakiwani ich wprowadzeniem oraz zapobiec potencjalnym sporom na tle ich stosowania, tym bardziej że informacja w tym zakresie będzie publikowana w sposób powszechnie dostępny.

Równocześnie z uwagi na to, że jednym z zadań, które będzie realizował Rzecznik Praw Podatnika (RPP), jest zapewnienie szerokiego dostępu do interpretacji i wyjaśnień w sprawach podatkowych wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych

[489] Art. 14 § 1 o.p. w brzmieniu nadanym w art. 28 pkt 4 ustawy oraz ustawa z dnia 16 listopada 2016 r. - Przepisy wprowadzające ustawę o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1948).

(interpretacje ogólne) oraz Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (interpretacje indywidualne), przewidziano inicjowanie usuwania niejasności w stosowaniu przepisów prawa podatkowego w drodze objaśnień podatkowych wydawanych przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W tym celu w **art. 545 § 3** przyznano RPP uprawnienie do występowania z wnioskiem o wydanie objaśnień podatkowych. Wniosek powinien zostać załatwiony w terminie sześciu miesięcy chyba, że istniały uzasadnione powody uniemożliwiające wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych objaśnień podatkowych. W tym samym terminie o przyczynach ich niewydania RPP powinien zostać poinformowany.

Przedmiotem interpretacji ogólnych i indywidualnych oraz informacji i objaśnień są przepisy prawa podatkowego w rozumieniu przyjętym w art. 13 pkt 15 projektu. Podobnie jak dotychczas (art. 3 pkt 2 i 3 w związku z pkt 1 o.p.) oznacza to, że interpretacji (zarówno ogólnej, jak i indywidualnej) podlegają nie tylko *stricte* przepisy ustaw podatkowych, ale także przepisy innych ustaw wprowadzających opłaty oraz niepodatkowe należności budżetowe. W odniesieniu do organów Krajowej Administracji Skarbowej, obowiązki jej Szefa w tym zakresie wynikają przede wszystkim z jego kompetencji w zakresie sprawowania nadzoru ogólnego w sprawach podatkowych. To właśnie z tego tytułu należy od Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oczekiwać działań, dzięki którym podległe mu organy potrafią prawidłowo odczytać (zrozumieć) i potem stosować przepisy prawa podatkowego. Większość obowiązków w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych i informacji o przepisach prawa podatkowego skoncentrowano w specjalnie do tego celu utworzonym organie Krajowej Administracji Skarbowej, jakim jest od dnia 1 marca 2017 r. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej[490]. Należy przy tym zaznaczyć, iż już w chwili obecnej funkcjonują obszary działania administracji podatkowej, w których podatnikom udzielane są telefonicznie informacje podatkowe.

W **art. 547** i **art. 548** przewidziano obowiązek aktualizowania informacji i objaśnień podatkowych w zależności od zmieniającego się orzecznictwa sądowego oraz obowiązek ich publikacji. W przypadku istotnej zmiany lub wprowadzenia nowych przepisów prawa podatkowego powinien istnieć obowiązek udzielenie informacji ogólnej w jakim zakresie przepisy te wpływają na prawa i obowiązki podatnika. Nie może to pozostawać w sferze uznania organu. Tym bardziej, że w ten sposób można uniknąć wielu błędów popełnianych

[490] Por. art. 11 ust.1 pkt 3 oraz art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz .U. poz. 1947).

przez podatników oraz wyeliminować potencjalne spory w zakresie stosowania nowych przepisów. Również w odpowiednim czasie powinna nastąpić reakcja uwzględniająca orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Dotyczy to w szczególności wydanych interpretacji ogólnych inspirowanych tym orzecznictwem. Należy pamiętać, że w tym zakresie w **art. 550 § 3** przyznano ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych uprawnienie do wystąpienia do Naczelnego Sądu Administracyjnego z wnioskiem w sprawie rozstrzygnięcia rozbieżności powstałych w orzecznictwie sądowym. Incydentalne przypadki wystąpienia sądu administracyjnego z pytaniem prejudycjalnym do TSUE, pomimo istnienie wcześniej ukształtowanej jednolitej linii orzeczniczej nie powinny mieć wpływu na zmianę tych zasad.

W **art. 549** przewidziano, że na tych samych zasadach interpretacje i informacje o przepisach prawa podatkowego będą udzielane innym zobowiązanym, a więc obok podatników – płatnikom, inkasentom, osobom trzecim oraz następcom prawnym w zakresie ich należności. Ponadto przedmiotem interpretacji mogą być należności zrównane z zaległością podatkową (art. 161 § 1). Rozwiązanie to stanowi akceptację obecnie obowiązujących reguł na gruncie art. 14p o.p., potwierdzonych w orzecznictwie sądowym[491]. W orzecznictwie potwierdzono m.in. legitymację osoby trzeciej do wszczęcia postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej. W takiej sytuacji organ nie może odmówić wszczęcia postępowania interpretacyjnego. Umieszczenie tego przepisu w tym oddziale jest usprawiedliwione tym, że zawiera on również regulacje ogólne dla całego rozdziału tj. odnoszące się zarówno do informacji ogólnych, objaśnień podatkowych, jak i interpretacji ogólnych i interpretacji indywidualnych. Zastosowanie przepisów całego rozdziału odnosi się w ten sposób do należności innych niż zobowiązany np. płatnik, inkasent, osoba trzecia, następca prawny oraz zobowiązanych do zwrotu nienależnie zwróconej nadpłaty **(**art. 161 § 1).

Oddział 2. Interpretacje ogólne

1. W przepisach tego oddziału uregulowano całościowo podstawy prawne interpretacji ogólnych wydawanych zarówno z urzędu, jak i na wniosek. Istota ogólnych interpretacji podatkowych tkwi w tym, że mają one na celu zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz inne organy administracji publicznej stosujące przepisy prawa podatkowego. Jednolitość tę nie jest łatwo utrzymać, skoro interpretacja i stosowanie prawa podatkowego należy do samodzielnych kompetencji organów podatkowych oraz do niezawisłych sądów i trybunałów, w tym do Trybunału Sprawiedliwości Unii

[491] Por. wyrok NSA z dnia 5 maja 2015 r., II FSK 839/13.

Europejskiej. Aby wydać z urzędu interpretację ogólną wskazującą na potrzebę jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, organ właściwy powinien prowadzić w sposób stały i ciągły odpowiednią obserwację i analizę orzecznictwa podatkowego organów podatkowych oraz sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego, a także Trybunału Sprawiedliwości UE. Tylko bowiem na tej podstawie będzie możliwa ocena, czy występuje niejednolitość w stosowaniu przepisów prawa podatkowego, w jakim zakresie i z jakiego powodu. Wtedy też można podejmować odpowiednie działania organizacyjne (wydawanie interpretacji ogólnych) lub legislacyjne (projektowanie zmian ustawowych lub zmian rozporządzeń wykonawczych).

Z tych względów uprawnienie do wydawania tego rodzaju interpretacji w **art. 550 § 1** przyznane zostało ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych jako jego wyłączna kompetencja. W tym zakresie, na podstawie **art. 555 § 1**, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej w drodze rozporządzenia może uzyskać jedynie upoważnienie do wydania postanowienia o pozostawieniu wniosku o wydanie interpretacji ogólnej bez rozpoznania, jeżeli wniosek nie spełnia ściśle określonych wymogów lub wydana została interpretacja ogólna w sprawie zagadnienia prawnego przedstawionego we wniosku. Może zostać również upoważniony do skompletowania postępowań, w których, zdaniem wnioskodawcy, doszło do rozbieżnej interpretacji przepisów prawa podatkowego (**art. 552 § 5**).

Jednocześnie w **art. 550 § 1** nie wskazano w sposób jednoznaczny na krąg podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Zastrzeżono jedynie, że wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej (**art. 550 § 2**). Oznacza to, że wnioskodawcą może być każdy podmiot, z wyjątkiem organu administracji publicznej. Zapewniono korzystanie z prawa składania wniosku o wydanie interpretacji ogólnej wszystkim uprawnionym, niezależnie od powodu, z jakiego sięgają do instytucji interpretacji ogólnych. Zrezygnowano z dotychczasowego rozwiązania (art. 14a § 1 o.p.), wykluczającego możliwość złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej w sprawach, w których w dniu złożenia wniosku w stosunku do wnioskodawcy toczy się postępowanie podatkowe lub postępowanie kontrolne organu kontroli skarbowej albo w sprawach, w których zostało przez wnioskodawcę wniesione odwołanie od decyzji lub zażalenie na postanowienie. Oznacza to, że wnioskowanie o wydanie interpretacji ogólnej nie wymaga wykazania przez wnioskodawcę powodu i celu wydania interpretacji ogólnej. Szczególnie predestynowanymi do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej powinny stać się organizacje przedsiębiorców lub inne organizacje samorządu zawodowego lub gospodarczego. Reprezentowane przez nich podmioty powinny być traktowane jednolicie w ramach tożsamych faktycznych i prawnych stanów

podatkowych. Samorząd gospodarczy lub zawodowo-gospodarczy może, poprzez korzystanie z prawa do składania wniosków o wydanie interpretacji ogólnych, zapewnić jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego w stosunku do podmiotów, których interesy reprezentuje w obliczu władzy publicznej.

Dostrzeżono, że centralizacja wydawania interpretacji indywidualnych zakłada, iż przepisy prawa podatkowego są interpretowane w sposób jednolity przez organy podatkowe. Dotychczasowa praktyka wskazuje jednak, że niejasne przepisy prawa podatkowego interpretowane są na więcej niż jeden sposobów. Ponadto, zdarzają się sytuacje, w których konkretny przepis podatkowy, co prawda jest jednolicie interpretowany przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, ale z kolei w odmienny sposób interpretowany jest przez sądy administracyjne. Instytucja Rzecznika Praw Podatnika ma być pomocna w wyjaśnianiu tego typu sytuacji – identyfikowaniu kolizji interpretacyjnych oraz identyfikowaniu interpretacji prawa kwestionującej wykładnię sądów (uznających rację podatnika) i w konsekwencji odmawiającej ogromnej rzeszy podatników prawa potwierdzonego w orzeczeniach sądowych. Temu służyć ma prawo do wystąpienia RPP z wnioskiem do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o wydanie ogólnej interpretacji przepisów prawa podatkowego **(art. 550 § 2 i § 5**).

Przyznanie ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych kompetencji do dokonywania wykładni przepisów prawa podatkowego w drodze wydawanych interpretacji ogólnych stanowi rozwiązanie wyjątkowe. Z ustrojowego punktu widzenia kompetencje do dokonywania wykładni prawa są zastrzeżone dla Sądu Najwyższego i Naczelnego Sądu Administracyjnego. Kompetencji tych nie ma nawet Trybunał Konstytucyjny, który w swoich orzeczeniach dokonuje wykładni prawa w zakresie niezbędnym do oceny ich zgodności z Konstytucją RP. Nie ma ich także żaden organ administracji publicznej, w tym Rada Ministrów i pozostali ministrowie. Kompetencje przyznane ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych, w **art. 550 § 3** rozszerzono na możliwość składania wniosku do Naczelnego Sądu Administracyjnego o rozstrzygnięcie wątpliwości na tle wykładni przepisów prawa podatkowego. Wniosek ten musi być jednak usprawiedliwiony wskazaniem rozbieżności powstałych w orzecznictwie sądowym w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji ogólnej. Należy również zwrócić uwagę na regulację art. 556 nakładającą na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek zmiany z urzędu wydanej interpretacji ogólnej, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Podkreślić należy, że uprawnienie przyznane ministrowi właściwemu do spraw finansów

publicznych w art. 550 § 3 związane jest wyłącznie z wydawaniem interpretacji ogólnych i wynika z ich funkcji oraz przesłanek do wydania. Nie może dotyczyć zatem każdego postępowania podatkowego. Istota ogólnych interpretacji podatkowych tkwi w tym, że mają one na celu zapewnienie jednolitego stosowania prawa podatkowego przez organy podatkowe oraz inne organy administracji publicznej stosujące przepisy prawa podatkowego. Jednolitość tą nie jest łatwo utrzymać, skoro interpretacja i stosowanie prawa podatkowego należy do samodzielnych kompetencji organów podatkowych oraz do niezawisłych sądów i Trybunałów, w tym do Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Aby wydać z urzędu interpretację ogólną wskazującą na potrzebę jednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego, organ właściwy powinien prowadzić w sposób stały i ciągły odpowiednią obserwację i analizę orzecznictwa podatkowego organów podatkowych oraz sądów administracyjnych i Trybunału Konstytucyjnego, a także Trybunału Sprawiedliwości UE. Tylko bowiem na tej podstawie będzie możliwa ocena, czy występuje niejednolitość w stosowaniu przepisów prawa podatkowego, w jakim zakresie i z jakiego powodu. Wtedy też można podejmować odpowiednie działania organizacyjne (wydawanie interpretacji ogólnych) lub legislacyjne (projektowanie zmian ustawowych lub zmian rozporządzeń wykonawczych).

Kierując się potrzebą podniesienia skuteczności interpretacji ogólnych na płaszczyźnie kształtowania jednolitego stosowania prawa podatkowego, w **art. 550 § 4** uregulowano wymogi formalne interpretacji ogólnych. W przepisie tym wskazano, że interpretacja ta zawiera w szczególności opis zagadnienia, w świetle którego jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienie zakresu i stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym. Regulacja ta zapewni możliwość zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wskazywanymi we wnioskach o interpretacje indywidualne oraz w wydanych interpretacjach indywidualnych. Wymogi te musi spełniać zarówno interpretacja ogólna wydana z urzędu, jak i na wniosek, a zgodnie z tym przepisem dotyczą one w szczególności opisu zagadnienia, w związku z którym jest dokonywana interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienie zakresu oraz sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym.

2. Z kolei **art. 551** zawiera nową regulację, zobowiązującą ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania bez zbędnej zwłoki interpretacji ogólnej, jeżeli wpłynie znacząca liczba wniosków o interpretacje indywidualne, dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania usprawiedliwiała dotychczasowa praktyka

wydawania interpretacji ogólnych. Do 1 stycznia 2012 r. minister właściwy do spraw finansów publicznych wydawał ogólne interpretacje podatkowe tylko z urzędu. W czasie obowiązywania tego rozwiązania prawnego nie wykazał się w tym względzie szczególną aktywnością. W 2007 r. nie wydał żadnej interpretacji ogólnej, w 2008 r. wydał ich 9, w 2009 r. - 6, w 2010 r. – również 6, a w 2011 r. - 9. Na tle niejednolitego w skali państwa orzecznictwa organów podatkowych należy uznać te wielkości za wręcz symboliczne. Dodatkowo przy wydawaniu interpretacji ogólnych koncentrowano się przede wszystkim na usuwaniu niezgodności przepisów prawnych z Konstytucją RP, gdy o niezgodności takiej orzekł Trybunał Konstytucyjny. Zmiana treści art. 14a obowiązująca od 1 stycznia 2012 r.[492] sprawiła, że minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje ogólne interpretacje podatkowe z nie tylko z urzędu, lecz również ma obowiązek wydawania ich na wniosek. Zmiana ta spowodowała, że tylko w ciągu jednego miesiąca obowiązywania tej zasady wpłynęły 4 wnioski o wydanie interpretacji ogólnych. Nowe rozwiązanie kwestii wydawania interpretacji ogólnej potwierdziło, że aktywność Ministra Finansów w tym obszarze była zbyt nikła. Zaproponowane rozwiązanie nie pozostawia możliwości wyboru co do obowiązku wydania interpretacji ogólnej, szczególnie wtedy gdy stosowanie przepisów prawa podatkowego prowadzi do licznych sporów przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi.

3. W **art. 552** w sposób kompleksowy uregulowano wymogi, jakie musi spełnić wniosek o wydanie interpretacji ogólnej oraz skutki procesowe w wypadku, jeżeli złożony wniosek nie spełnia przewidzianych w tym przepisie wymogów. Zgodnie z **art. 5452 § 1** wniosek o wydanie interpretacji ogólnej powinien w szczególności: przedstawiać zagadnienie oraz wskazać przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej; zawierać wskazanie niejednolitego stosowania przepisów prawa podatkowego w określonych decyzjach, postanowieniach oraz interpretacjach indywidualnych wydanych przez organy podatkowe w takich samych stanach faktycznych lub zdarzeniach przyszłych i w takich samych stanach prawnych lub rozbieżności w orzecznictwie sądowym związanych z wykładnią przepisów prawa podatkowego. Zagadnienie będące przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji ogólnej musi mieć charakter konkretny i powinno wiązać się z niejednolitością stosowania przepisów prawa podatkowego w odniesieniu do jednego stanu faktycznego i prawnego. Łącznie z podaniem zagadnienia, we wniosku należy wskazać na przepisy prawa podatkowego wymagające wydania interpretacji ogólnej. Chodzi tutaj o przepisy, które zdaniem

[492] Por. art. 9 ustawy z dnia 16 września 2011 r. o redukcji niektórych obowiązków obywateli i przedsiębiorców (Dz. U. Nr 232, poz. 1378).

wnioskodawcy są stosowane niejednolicie przez organy podatkowe. Wskazanie takich przepisów powinno być również konkretne, a więc zawierać oznaczenie numeracji artykułu (artykułów) i ustępu (ustępów) bądź paragrafów. Nie wystarczy ogólnie wskazać na przepisy całej ustawy podatkowej lub na wszystkie przepisy innego aktu normatywnego. Nie jest natomiast wymagane, odmiennie niż przy interpretacjach indywidualnych, aby wnioskodawca przedstawił własne stanowisko w sprawie i zaproponował kierunek rozstrzygnięcia co do treści interpretacji ogólnej. Jednocześnie, biorąc pod uwagę zapewnienie sprawności postępowania tego rodzaju sprawach, w **art. 555 § 2** przewidziano delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych dla określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku o wydanie interpretacji ogólnej, zawierającego w szczególności dane identyfikujące wnioskodawcę, omówione wskazania dotyczące samego wniosku oraz sposób uiszczenia opłaty.

W **art. 552 § 2** wskazano, że wniosek o wydanie interpretacji ogólnej zostanie pozostawiony bez rozpatrzenia w przypadku, gdy nie są spełnione warunki, o których mowa w § 1 lub wniosek nie spełnia innych wymogów formalnych określonych przepisami prawa oraz przedstawione we wniosku zagadnienie jest przedmiotem interpretacji ogólnej i stan prawny nie uległ w tym zakresie zmianie. Ponadto w **art. 552 § 3** wskazano, że rozstrzygnięcie w tej sprawie ma formę postanowienia, na które służy zażalenie. Odesłano również w tym zakresie, w sprawach dotyczących interpretacji ogólnych na wniosek, do rozdziałów 15 i 17 działu III. Postanowienie nie zawiera danych identyfikujących stronę postępowania, w którym wydano decyzję, postanowienie lub interpretację indywidualną, wskazaną we wniosku o wydanie interpretacji ogólnej.

W **art. 552 § 6-10** szczegółowo uregulowano wymogi dotyczące wniosku RPP o wydanie interpretacji ogólnej oraz tryb postępowania po złożeniu tego wniosku. Z uwagi na pozycję ustrojową RPP odmiennie od wniosku pozostałych uprawnionych podmiotów Rzecznik został zobowiązany do przedstawienia własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej zagadnienia wymagającego wydania interpretacji ogólnej. Ocena ta ma o tyle istotne znaczenie, ze w razie niewydania interpretacji ogólnej w przewidzianym terminie sześciu miesięcy, ocena ta będzie miała charakter wiążący, podobnie jak wynikająca z interpretacji ogólnej (**art. 552 § 10**). Równocześnie uznając działania RPP jako podejmowane w interesie ogółu podatników przewidziano zwolnienie wniosku od opłat.

4. Wniosek o wydanie interpretacji ogólnej (z wyjątkiem złożonego przez RPP) podlega opłacie na analogicznych zasadach jak wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej (**art. 553**). Opłata ta podlega jednak zwrotowi w przypadku wydania interpretacji ogólnej. Interpretacje ogólne podlegają publikacji w Dzienniku Urzędowym ministra właściwego do spraw finansów

publicznych oraz zamieszczane są Biuletynie Informacji Publicznej (**art. 557**). W **art. 554** dokonano odesłań do odpowiedniego stosowania wskazanych przepisów postępowania, zapewniając sprawność postępowania w sprawach interpretacji ogólnych wydawanych na wniosek. W stosunku do stanu aktualnego zrezygnowano z odesłania do przepisów o karach porządkowych, które dotychczas nie miały praktycznego zastosowania w tych sprawach.

Oddział 3. Interpretacje indywidualne

1. Interpretacje indywidualne stanowią odpowiedź na wniosek zainteresowanego, złożony w sprawie wydania interpretacji i są kierowane do wnioskodawców. Interpretacja indywidualna prawa podatkowego stanowi swoistą formę i wynik działania administracji podatkowej, której nie można utożsamiać z czynnością materialno-techniczną ani też z indywidualnym aktem administracyjnym[493].

Istotą interpretacji indywidualnej jest rozstrzygnięcie, czy wnioskodawca prawidłowo postrzega, jakie skutki prawne na gruncie określonych przepisów prawa podatkowego wywołuje przedstawiony przez niego stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe. Organ wydający interpretację przepisów prawa podatkowego nie może prowadzić postępowania ani podejmować rozstrzygnięć zastrzeżonych dla innego trybu orzekania, w tym w kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej czy postępowaniu podatkowym prowadzonym w oparciu o konkretną dokumentację. W tym znaczeniu interpretacja indywidualna nie stanowi abstrakcyjnego wyjaśnienia przepisów prawnych, lecz jest dokonaniem oceny prawnej stanowiska wnioskującego na tle zindywidualizowanego stanu faktycznego, który jest przedstawiany przez zainteresowanego we wniosku o udzielenie interpretacji. Organ, wydając interpretację, nie ustanawia żadnej normy indywidualnej, lecz jedynie przedstawia swój pogląd dotyczący rozumienia treści przepisów prawa podatkowego i sposobu ich zastosowania w odniesieniu do określonej sprawy indywidualnej, której zakres przedmiotowy w tym wypadku jest zakreślony stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym, przedstawionym przez pytającego we wniosku. W tym zakresie postępowanie przed organami w sprawie o interpretację ma charakter autonomiczny w stosunku do postępowania podatkowego.

2. Ukształtowane w ten sposób, aktualnie obowiązujące ogólne zasady wydawania i charakter indywidualnych interpretacji zostały zachowane w projekcie. W zakresie wydawania interpretacji indywidualnych uwzględniono szczegółowe rozwiązania wprowadzone z dniem

[493] Wyrok NSA z dnia 11 stycznia 2011 r., II FSK 1242/10.

1 stycznia 2019 r.[494] Jak wynika z treści uzasadnienia projektu, główne zmiany nim objęte dotyczą częściowej implementacji dyrektywy Rady 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. *ustanawiającej przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego* (ATAD). Tym celom podporządkowano również wprowadzone rozwiązania, które mogą wpłynąć na zwiększenie efektu prewencyjnego przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania oraz doprecyzowujących niektóre ich elementy. W zakresie wydawania interpretacji indywidualnych oznacza to ograniczenie możliwości wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie przepisów zapobiegających unikaniu opodatkowania.[495]

Uwzględniono w nim również kompetencje organów Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie wydawania indywidualnych interpretacji. Zgodnie z **art. 558 § 1** Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, na wniosek zainteresowanego, wydaje, w jego indywidualnej sprawie, interpretację przepisów prawa podatkowego (interpretację indywidualną). Podmiotem (zainteresowanym) uprawnionym do złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnych może być każdy, kto przedstawi wyczerpujący opis zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego, stanowiącego podatkowy stan faktyczny oraz zajmie wobec tego stanu własne stanowisko w sprawie jego oceny prawnej, a także spełni pozostałe wymagania stawiane wnioskowi. Z tego wynika, że wnioskodawcą może być zarówno podmiot będący podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, osobą odpowiedzialną za zobowiązania podatnika, jak i podmiot niewystępujący jeszcze w tej roli, lecz przewidujący lub wręcz projektujący możliwość znalezienia się w niej. Wniosek o wydanie interpretacji może być formułowany zarówno na tle istniejącego już stanu faktycznego, a więc zdarzeń lub czynności, które miały już miejsce, jak również w kontekście przyszłego, hipotetycznego stanu faktycznego, czyli dopiero planowanych przedsięwzięć wnioskodawcy, który chce wiedzieć, jakie będą skutki prawnopodatkowe zamierzonych przez niego działań (**art. 558 § 2**). Istotne jest jednak, aby określony we wniosku stan faktyczny przedstawiony został w sposób wyczerpujący. Własne stanowisko podatnika powinno ściśle korespondować z zakresem złożonego wniosku i zadanym w jego ramach pytaniem (**art. 558 § 3**). Obecny kształt wniosku o wydanie

[494] Ustawa z dnia 23 października 2018r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018r. poz. 2193).

[495] Por. uzasadnienie Rządowego projektu ustawa o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw; Sejm RP VII kadencji, druk 2860.

interpretacji indywidualnej oraz ukształtowana na tym tle praktyka orzecznicza[496] wskazują, że zainteresowany w formie pytań skierowanych do organu interpretacyjnego formułuje zagadnienie prawne wymagające zajęcia stanowiska przez ten organ. Zgodnie z **art. 558 § 6** wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający opisanych wymogów (art. 558 § 3 i 4) lub innych wymogów określonych przepisami prawa np. w sytuacji gdy brak będzie podpisu wnioskodawcy lub pełnomocnictwa, pozostawia się bez rozpatrzenia. W tego rodzaju sprawach właściwy organ wydaje postanowienie, na które zainteresowanemu przysługuje zażalenie.

3. Na podstawie tych regulacji wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej powinien spełniać następujące wymagania: musi być złożony na piśmie; może dotyczyć tylko indywidualnej sprawy zainteresowanego; może dotyczyć zaistniałego stanu faktycznego, jak i zdarzeń przyszłych; informacje te muszą być przedstawione w sposób wyczerpujący; przedmiotem wniosku nie mogą być te elementy stanu faktycznego, które w dniu złożenia wniosku są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej albo były przedmiotem decyzji lub postanowienia w sprawie, która została już rozstrzygnięta co do istoty. Z tego względu wniosek musi zawierać w tym zakresie oświadczenie wnioskodawcy, złożone pod rygorem odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia (**art. 558 § 7**); musi zawierać własne stanowisko zainteresowanego w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego lub zdarzenia przedstawionego we wniosku.

Przepisy **art. 558 § 1-3 i 6** stawiają przed zainteresowanym udzieleniem interpretacji wymagania związane z tym, aby był złożony na piśmie i w sposób wyczerpujący przedstawiał stan faktyczny sprawy oraz zawierał własne stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Jednoznacznie wykluczona została możliwość złożenia wniosku, którego przedmiotem jest stan faktyczny objęty już postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową albo sprawa została już rozstrzygnięta co do istoty w decyzji lub w postanowieniu organu podatkowego (**art. 558 § 8**).

5. Przepis **art. 558 § 4** normuje sytuacje, w których wnioskodawca występujący o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego będzie zobligowany do wskazania odpowiednio państwa lub terytorium miejsca zamieszkania osoby fizycznej, danych identyfikujących osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej, w tym państwa lub terytoria, na których wystąpiły lub mogą wystąpić skutki transgraniczne.

[496] Wyrok NSA z dnia 13 lipca 2017 r., II FSK 636/17.

Przy czym obowiązek ten nie będzie obejmował wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej dotyczących wyłącznie indywidualnej sprawy osoby fizycznej, jak również wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług (**art. 558 § 5**).

Pojęcie *skutki transgraniczne* nie ma nadanego specyficznego znaczenia i zgodnie z definicją językową dotyczy zdarzenia mającego skutki w dwóch krajach, np. dotyczącego podejmowanej działalności w innym państwie (która nie mieści się w kategoriach wymienionych w art. 558 § 4 pkt 1). Przykładem interpretacji indywidualnej, która mieściłaby się w tak rozumianym pojęciu, byłaby np. interpretacja potwierdzająca nieistnienie zakładu w innym państwie w świetle umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania.

Dodanie wskazanych regulacji uwzględnia cel dyrektywy Rady 2011/16/UE oraz wytyczne zawarte w opracowanym przez OECD standardzie BEPS.

5. Wnioskodawca nie może żądać od organu wydającego interpretację indywidualną zajęcia stanowiska w sprawie, która jest dopiero w toku lub została już rozstrzygnięta. Aby do wydania takiej interpretacji nie doszło, od wnioskodawcy wymaga się złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania. Gdyby jednak wnioskodawca złożył oświadczenie niezgodne z prawdą, a organ wydał interpretację indywidualną, to interpretacja ta nie wywołuje skutków prawnych w sprawie podatkowej (**art. 558 § 7**), a wnioskodawca ponosi odpowiedzialność karną przewidzianą w przepisach kodeksu karnego.

6. Ponadto zgodnie z **art. 558 § 9**, jeżeli przedstawione we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna, z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. W tym przypadku w postanowieniu wskazuje się oznaczenie interpretacji ogólnej wraz z podaniem miejsca jej publikacji. Na wydane postanowienie przysługuje zażalenie.

Art. 558 § 10 nakłada na Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej obowiązek wydania interpretacji indywidualnej po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli wnioskodawca lub jeden z wnioskodawców w przypadku wniosku wspólnego podpisał umowę o współdziałanie.

W **art. 558 § 11** przewidziano delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych dla określenia w drodze rozporządzenia wzoru wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zawierającego w szczególności dane identyfikujące wnioskodawcę, omówione wskazania dotyczące samego wniosku oraz sposób uiszczenia opłaty.

7. **W art. 559** przewidziano rozwiązanie odpowiadające dotychczasowemu rozwiązaniu ograniczającemu dopuszczalność wydawania indywidualnych interpretacji, gdy wniosek dotyczy przepisów prawa podatkowego, regulujących właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych (art. 14b § 2a o.p.). Na konieczność ograniczenia dopuszczalności wydawania indywidualnych interpretacji, jeżeli w złożonym wniosku podniesione zostały kwestie procesowe, tzn. przepisów regulujących postępowanie podatkowe czy też przepisów o charakterze proceduralnym regulujących uprawnienia i obowiązki organu podatkowego wskazano w orzecznictwie sądowym.[497] W nowelizacji z dnia 23 października 2018 r. katalog tych przepisów został rozszerzony. Podobnie jak w art. 14b § 2a lit. a-**c** o.p., katalog ten ma charakter otwarty oraz obejmuje przykładowe sytuacje, gdy przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną nie mogą być przepisy prawa podatkowego:

1) regulujące właściwość, uprawnienia i obowiązki organów podatkowych;
2) mające na celu przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, odnosząc się do transakcji lub innej czynności poprzez ocenę jej uzasadnienia ekonomicznego, lub dokonania jej w warunkach sztuczności lub w celu nadużycia prawa, w tym w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania, np. art. 4a pkt 23, art. 12 ust 13 i 14, art. 22c u.p.d.o.p.
3) dotyczące środków ograniczających umowne korzyści.

Obowiązującej od 15 lipca 2016 r. generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania towarzyszy instytucja wydawania tzw. opinii zabezpieczających. Polega ona na możliwości uzyskania stanowiska Szefa KAS, w którym organ ten ocenia, czy w danym stanie faktycznym opisanym przez podatnika klauzula mogłaby mieć zastosowanie. Opinie zabezpieczające stanowią więc instrument, z którego podatnik powinien korzystać, jeżeli poszukuje zabezpieczenia swojej sytuacji prawnej z perspektywy uniknięcia zarzutu prowadzenia agresywnej optymalizacji podatkowej. Jednakże, pomimo wprowadzenia instytucji opinii zabezpieczającej, nie było w Ordynacji podatkowej przepisu, który wyłączałby *explicite* możliwość zadawania przez podatników pytań w formule indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego, dotyczących zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (choć wyłączenie takie można wywieść z wykładni systemowej przepisów regulujących te instytucje). Brak było również przepisów wyłączających możliwość wnioskowania o wydanie interpretacji indywidualnej w stosunku do przepisów klauzul szczególnych lub środków ograniczających umowne korzyści, mimo iż materialne prawo

[497] Por. wyrok NSA z dnia 8 stycznia 2014 r., II FSK 143/12.

podatkowe zawiera przepisy podobne w swoim charakterze do generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Są to środki ograniczające umowne korzyści, tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania oraz klauzula nadużycia prawa (np. art. 5 ust. 5 u.p.t.u). **Art. 559** podobnie jak wprowadzony z dniem 1 stycznia **art. 14b § 2a pkt 2 lit. a-c** o.p. lukę tę wypełnia.

8. Pozostawiono uprawnienie samorządowych organów podatkowych w sprawach wydania interpretacji indywidualnych dotyczących podatków, dla których właściwym organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa. Podobnie jak w obecnie obowiązującym art. 14j § 1 o.p. wójt (burmistrz, prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa wydają interpretacje indywidualne przepisów prawa podatkowego stosownie do swojej właściwości. Przepis ten ma charakter kompetencyjny, ale także zobowiązuje przywołane organy do wydawania interpretacji indywidualnych. Interpretacje indywidualne w tych sprawach wydają wyłącznie wymienione organy, co oznacza, że wnioskodawca nie może wystąpić ze stosownym wnioskiem do Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Organy te wydają interpretacje indywidualne „stosownie do swojej właściwości", co oznacza, że mają obowiązek przestrzegać jej z urzędu (art. 73). W aktualnym stanie prawnym wójt (burmistrz, prezydent miasta) są organami właściwymi rzeczowo do wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatku od nieruchomości, podatku od środków transportowych, opłaty targowej, opłaty od posiadania psów, opłaty miejscowej, opłaty uzdrowiskowej, opłaty reklamowej, podatku rolnego, podatku leśnego. Wymienione organy nie są natomiast właściwe do wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie podatków realizowanych przez urzędy skarbowe, a stanowiących w całości dochody jednostek samorządu terytorialnego. Dotyczy to podatku od spadków i darowizn, podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku dochodowego od osób fizycznych, opłacanego w formie karty podatkowej. Tym samym odnośnie do tych trzech podatków interpretacje indywidualne będzie wydawał Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej. Aktualnie do wydawania interpretacji indywidualnej nie jest właściwy rzeczowo starosta oraz marszałek województwa. Wynika to z faktu, że powiat i województwo samorządowe nie mają przyznanych własnych, samoistnych dochodów podatkowych. Właściwość miejscową organów w zakresie wydawania interpretacji indywidualnych ustala się według reguł wynikających z art. 80 w powiązaniu z poszczególnymi ustawami dotyczącymi podatków i opłat samorządowych. Jednocześnie dążąc do zapewnienia prawidłowości stanowisk zawartych w tego rodzaju interpretacjach w **art. 567** przewidziano uprawnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych w przypadkach, o

których mowa w art. 568 pkt 1 i 2 i art. 569, do zmiany wydanych przez samorządowy organ podatkowy interpretacji indywidualnych, ich uchylania i stwierdzania ich wygaśnięcia oraz zmiany lub uchylenia postanowienia, o którym mowa w art. 558 § 9. W przypadku wystąpienia przesłanki wymienionej w art. 563 § 1 Szef Krajowej Administracji Skarbowej pozostanie właściwy do uchylenia interpretacji indywidualnej wydanej przez samorządowy organ podatkowy. W takim przypadku Szef KAS odmówi, w drodze postanowienia, na które służy zażalenie, wydania interpretacji indywidualnej.

9. W **art. 560 § 1** przewidziano możliwość złożenia wniosku o wydanie interpretacji przez kilka podmiotów, które są zaangażowane w dane zdarzenie i dla których z danego zdarzenia mogą wynikać skutki podatkowe (wniosek wspólny). Oznacza to, iż wszystkie strony danego zdarzenia, jeżeli chcą uzyskać stanowisko organu podatkowego co do skutków podatkowych wynikających dla nich z danego zdarzenia, mogą złożyć wspólny wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej, przedstawiając w nim to zdarzenie. Składającym wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może być zatem grupa podmiotów (dwóch lub więcej), w przypadku gdy w tym samym zdarzeniu, będącym jego przedmiotem, zaangażowanych jest więcej niż jeden podmiot – „wspólny wniosek", a skutki podatkowe z tego zdarzenia powstają dla zainteresowanych. Przykładem takich sytuacji, w których proponowane rozwiązanie może znaleźć zastosowanie, są zagadnienia dotyczące np. opodatkowania i stawki VAT, obowiązków płatnik - podatnik w podatkach dochodowych, wypłata przez spółkę udziałowcom dochodów z dywidendy oraz innych przychodów z tytułu udziału w zyskach osób prawnych, opodatkowanie podatkiem od czynności cywilnoprawnych, zbycie wspólnego składnika majątku przez małżonków, zagadnienia dotyczące spadkobierców i obdarowanych, nabywców akcji prywatyzowanego przedsiębiorstwa. Wniosek może dotyczyć jednego podatku lub różnych podatków, jeżeli interpretacja przepisów różnych ustaw jest wzajemnie sprzężona np. VAT-PCC, podatek dochodowy – podatek od spadków i darowizn.

Zgodnie z **art. 560 § 2** wszyscy zainteresowani wskażą jeden podmiot, który będzie stroną postępowania w sprawie interpretacji, a także jej ewentualnej zmiany, uchylenia lub wygaśnięcia. W celu uzupełnienia braków formalnych wniosku (np. o doprecyzowanie opisu stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego będącego przedmiotem wniosku) organ będzie występował wyłącznie do zainteresowanego wskazanego we wniosku i on też będzie udzielał organowi wyjaśnień. Czynności dokonywane w postępowaniu przez innych zainteresowanych (niewskazanych przez składających wniosek wspólny) będą bezskuteczne. Wspólny wniosek będzie musiał zawierać oświadczenia wszystkich zainteresowanych, że zdarzenie objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie jest w stosunku do

poszczególnych wnioskodawców przedmiotem toczącego się wobec nich postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w wydanej dla nich decyzji lub postanowieniu organu podatkowego. Wniosek taki powinien spełniać wszystkie warunki przewidziane dla wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, z tym że wspólny wniosek powinien zawierać wyczerpujący opis zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego oraz przedstawienie własnego stanowiska w sprawie oceny prawnej tego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego dla wszystkich zainteresowanych, którzy złożyli wniosek wraz z uzasadnieniem. W art. 560 § 2 jednoznacznie wskazano, że zainteresowani składają oświadczenie, o którym mowa w art. 558 § 7. Liczba mnoga użyta w tym przepisie oznacza, ze każdy z zainteresowanych, którego dotyczy wniosek jest zobowiązany do złożenia oświadczenia pod rygorem odpowiedzialności karnej za fałszywe zeznania, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

W przypadku gdy wniosek nie będzie spełniał warunków formalnych (np. nie będzie zawierał pełnego opisu zdarzenia lub nie zostaną dołączone stosowne oświadczenia), wówczas organ będzie wydawał postanowienie o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia.

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

11. W **art. 560 § 3** uregulowano kwestię doręczeń interpretacji i postanowień wydawanych na podstawie wniosków wspólnych. Przewidziano, że interpretację lub postanowienie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym wskazanym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia. W **art. 560 § 4** proponuje się również wprowadzenie delegacji umożliwiającej ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych określenie, w drodze rozporządzenia, wzoru wspólnego wniosku oraz sposobu uiszczenia opłaty, mając na

względzie konieczność zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców. Przyznano również prawo Rzecznikowi Praw Podatnika do występowania z wnioskiem o interpretację indywidualną w imieniu podatnika, który nie ma możliwości samodzielnego złożenia wniosku – **art. 561.** Konieczna do tego będzie zgoda podatnika (wymagają jej przepisy projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika).

12. W **art. 562** przyznano podmiotowi zamawiającemu w rozumieniu ustawy – Prawo zamówień publicznych możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej. W przepisie wskazano, że podmiot zamawiający będzie mógł wystąpić z wnioskiem przed przeprowadzeniem postępowania o udzielenie zamówienia publicznego w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny. Jednakże do wniosku tego nie będzie miał zastosowania art. 558 § 7 dotyczący składania oświadczenia. Oznacza to, że zamawiający, który złoży wniosek, nie będzie składał oświadczenia, że elementy stanu faktycznego objęte wnioskiem o wydanie interpretacji w dniu złożenia wniosku nie są przedmiotem toczącego się postępowania podatkowego, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz że w tym zakresie sprawa nie została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego lub organu kontroli celno-skarbowej. Wynika to z faktu, że kwestie te dotyczą nie zamawiającego, ale podmiotów, które ewentualnie będą ubiegać się o udzielenie zamówienia publicznego lub złożą ofertę, a skutki podatkowe wynikające ze zdarzeń objętych zamówieniem publicznym, co do zasady, powstaną już po wydaniu interpretacji, w związku z tym nie mogą być przedmiotem toczących się postępowań oraz wydanych decyzji lub postanowień. Brzmienie przepisu dostosowano do treści ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o partnerstwie publiczno-prywatnym oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1693) nadającego nowe brzmienie art. 14s o.p.. Z wnioskiem na podstawie tego przepisu będzie mógł wystąpić również podmiot publiczny w rozumieniu ustawy z dnia 19 grudnia 2008 r. o partnerstwie publiczno-prywatnym (Dz. U. z 2017 r. poz. 1834 oraz z 2018 r. poz. 1693) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia w związku z zawieraną umową o partnerstwie publiczno-prywatnym, lub zamawiający w rozumieniu ustawy z dnia 21 października 2016 r. o umowie koncesji na roboty budowlane lub usługi (Dz. U. poz. 1920 oraz z 2018r. poz. 1669 i 1693) w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia wynagrodzenia koncesjonariusza wraz z ewentualną płatnością od zamawiającego w związku z zawieraną umową koncesji na roboty budowlane lub usługi.

13. W związku z wprowadzeniem do ordynacji podatkowej przepisów o tzw. klauzuli obejścia prawa podatkowego jednocześnie wprowadzone zostały w art. 14b § 5b i 5c rozwiązania tamujące wydawanie interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w

określonych przypadkach. Przyjęto, że ochrona prawna wynikająca z zastosowania się do otrzymanej interpretacji indywidualnej powinna być wyłączona wobec podmiotów, które świadomie układają stosunki prawne tak, aby unikać płacenia podatków. Odpowiadający tym regulacjom **art. 563 § 1** nakłada na organ interpretacyjny, już w trakcie prowadzenia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, obowiązek przeprowadzenia analizy, czy jakiekolwiek elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawione we wniosku mogą stanowić unikanie opodatkowania. W razie uzasadnionego przypuszczenia, że stan faktyczny albo zdarzenie przyszłe mogą stanowić unikanie opodatkowania (i w konsekwencji być przedmiotem decyzji wydanej na podstawie art. 33), organ interpretacyjny powstrzymuje się od wydania interpretacji. Jednocześnie zobowiązany jest zwrócić się do Szefa KAS o opinię, czy w konkretnym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym, odpowiednio – dochodzi albo może w przyszłości dojść – do unikania opodatkowania (**art. 563 § 2**). W praktyce stosowania tych przepisów powstawały wątpliwości, jak powinien zachować się organ interpretacyjny zarówno po zwróceniu się do Szefa KAS o opinię, jak i po jej otrzymaniu[498]. W wyroku tym wyjaśniono, że w przypadku, w którym w trakcie prowadzonego postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej, podatkowy organ interpretacyjny stwierdzi, że w zakresie określonych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego przedstawionych we wniosku o wydanie interpretacji, istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą być one przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p. organ ten, na podstawie art. 14b § 5b, wydaje postanowienie o odmowie wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego. Ukształtował się też odmienny pogląd, że w takiej sytuacji uzasadnione jest wydanie postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej[499]. Postanowienie to nie może być prostym powieleniem opinii Szefa KAS. Organ prowadzący postępowanie interpretacyjne powinien wnikliwie uzasadnić powzięcie uzasadnionego przypuszczenia, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a o.p., dokonując oceny przesłanek ujętych w tym przepisie z wykorzystaniem opinii szefa KAS. Wątpliwości te usunięto w nowelizacji z dnia 23 października 2018 r. Również w **art. 563 § 1** przyjęto, że odmawia się w drodze postanowienia, wydania interpretacji indywidualnej w zakresie tych elementów stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, co do których istnieje uzasadnione przypuszczenie, że mogą:

[498] Por. wyrok NSA z 21 marca 2018r., II FSK 3819/17; publik.CBOSA.

[499] Por. wyrok NSA z 27 września 2018r., II FSK 290/18; publik. CBOSA.

- stanowić czynność lub element czynności dokonanej przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej (określonej w art. 33),
- być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, lub
- stanowić nadużycie prawa, o którym mowa w art. 5 ust. 5 u.p.t.u.

W przypadku otrzymania wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej organ interpretacyjny powinien występować do Szefa KAS z wnioskiem o wydanie opinii, o której mowa w **art. 563 § 2** już po sprawdzeniu braków formalnych wniosków i po wykluczeniu innych przeszkód uniemożliwiających wszczęcie postępowania i rozpatrzenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Postanowienie oparte o przesłanki wskazane w art. 563 § 1 jest w istocie wydawane po przeprowadzeniu postępowania oraz po merytorycznym rozpoznaniu wniosku zainteresowanego podmiotu. Stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) jest oceniany bowiem także w kontekście przepisów, o które pyta wnioskodawca. Zgodnie z art. 563 § 1 stanowi on samodzielną podstawę do wydania postanowienia w przedmiocie odmowy wydania interpretacji, na które będzie służyć zażalenie. Organ interpretacyjny na tych samych zasadach odmówi wydania interpretacji indywidualnej także w przypadku, w którym zaistnieje uzasadnione przypuszczenie wydania decyzji z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

Art. 563 § 3 wprowadzony został z uwagi na fakt, że schematy unikania opodatkowania stanowią zazwyczaj szereg skomplikowanych czynności, ich poszczególne fragmenty mogą być przedmiotem odrębnych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej. Taka fragmentaryzacja schematów unikania opodatkowania może stanowić formę wykluczenia lub utrudnienia możliwości zastosowania art. 563 § 1, co nie jest zgodne z *ratio legis* przepisu. W takiej sytuacji organ interpretacyjny może, dla celów stosowania omawianej regulacji, łączyć elementy stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) zawarte w więcej niż jednym wniosku złożonym przez wnioskodawcę lub wnioskodawców mogących uczestniczyć w tej samej czynności. Organ interpretacyjny będzie mógł zastosować art. 563 § 1 wobec kilku wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, jeżeli wobec elementów stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) wynikających z tych wniosków zaistnieje uzasadnione przypuszczenie spełnienia przesłanki z art. 33, środków ograniczających umowne korzyści lub art. 5 ust. 4 i 5 u.p..t.u. Wystąpienie uzasadnionego przypuszczenia może być wywiedzione także z okoliczności złożenia przez wnioskodawcę lub inne powiązane podmioty innych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, które będą uzupełniać przedstawiony stan faktyczny (zdarzenie przyszłe).

Odmowa wydania interpretacji indywidualnej nastąpi w przypadku powzięcia uzasadnionego przypuszczenia, że elementy stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego spełniają definicję unikania opodatkowania w rozumieniu art. 33, mogą być przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści lub stanowić nadużycie prawa w rozumieniu art. 5 ust. 4 i 5 u.p.t.u.

Szef KAS uzyska ponadto nadzorcze uprawnienie do uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej z uwagi na wystąpienie przesłanki określonej w art. 555 § 1. Uprawnienie nadzorcze Szefa KAS w tym zakresie zostało określone w **art. 568 pkt 3**. Przyznanie takiego uprawnienia Szefowi KAS przyczyni się do uszczelnienia systemu interpretacji indywidualnych. W niektórych, pojedynczych, przypadkach organ interpretacyjny może nie dostrzec dostatecznie wcześnie nowego schematu unikania opodatkowania (nadużycia prawa) lub nie połączyć kilku wniosków składających się na spójny stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) prowadzący do unikania opodatkowania (nadużycia prawa).

14. W **art. 564 § 1 i 3** wskazano wymogi, jakie powinna spełniać interpretacja indywidualna. Interpretacja ta powinna zawierać ocenę stanowiska wnioskodawcy wraz z uzasadnieniem prawnym. Ocena dokonana w interpretacji winna polegać na stwierdzeniu, czy stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe bądź nieprawidłowe. Z tego względu zasadniczym elementem interpretacji indywidualnej jest wyrażenie oceny co do stanowiska wnioskodawcy zaprezentowanego we wniosku. Wykonanie tego obowiązku zamyka się w zasadzie stwierdzeniem: stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe albo stanowisko wnioskodawcy jest nieprawidłowe. Jeśli ocena stanowiska wnioskodawcy jest pozytywna, to interpretacja może ograniczyć się do stwierdzenia, że stanowisko wnioskodawcy ocenia się jako prawidłowe. Istotne natomiast znaczenie ma uzasadnienie prawne interpretacji indywidualnej w razie negatywnej oceny stanowiska strony. W takim przypadku konieczne jest zawarcie w interpretacji wskazania stanowiska, które organ uznał za prawidłowe oraz uzasadnienia prawnego tego stanowiska.

Ocena ta powinna być jednoznaczna. Osoba zainteresowana ma bowiem uzyskać stanowisko organu w zakresie stosowania prawa w konkretnym, przedstawionym przez nią stanie faktycznym. Udzielenie interpretacji niejednoznacznej, wariantowej jest niezgodne z istotą tej instytucji[500]. Tylko indywidualna interpretacja podatkowa, która jest jednoznaczna, precyzyjna i bezwarunkowa wypełnia funkcję informacyjną i gwarancyjną, nadaną instytucji interpretacji

[500] Wyroki NSA z dnia 3 września 2010 r., II FSK 1690/09; z dnia 6 września 2013 r., II FSK 2616/11.

indywidualnej, zapewniając wyjaśnienie sprawy oraz umożliwia stronie zastosowanie się do wskazań z interpretacji i uzyskanie pewności oceny prawnej swojego postępowania.

15. Z kolei w **art. 564 § 3** utrzymano dotychczasowe rozwiązanie, że interpretacjom indywidualnym nie jest nadawana określona forma prawna aktu indywidualnego. W takim zakresie interpretacja indywidualna jest jedynie wyjaśnieniem znaczenia przepisów prawa podatkowego, a przez to nie stanowi aktu lub czynności dotyczących uprawnień i obowiązków w rozumieniu art. 3 § 2 pkt 4 p.p.s.a. Potwierdza to wprowadzenie do wymienionej ustawy przepisu art. 3 § 2 pkt 4a, na mocy którego kontrolą sądu administracyjnego objęte są także pisemne interpretacje prawa podatkowego wydane w sprawach indywidualnych. Dodanie tego przepisu wskazuje na to, że ustawodawca świadomie nie zmierzał do nadania interpretacjom indywidualnym określonej formy prawnej aktu indywidualnego (np. decyzji lub postanowienia)[501]. Z tych względów, podobnie jak poprzednio w art. 14c § 3 o.p., w nowej ordynacji podatkowej brak jest przepisu potwierdzającego wprost prawo wnioskodawcy do zaskarżenia wydanej interpretacji indywidualnej. Pośrednio wyraża to prawo omawiany przepis, który nakazuje, aby w interpretacji znalazło się pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Sądowa kontrola interpretacji indywidualnych powinna dotyczyć: oceny zgodności wydanej interpretacji z materialnym prawem podatkowym; dochowania wymaganej procedury wydawania interpretacji oraz jej doręczania; respektowania reguł kompetencji przy wydawaniu interpretacji[502]. Interpretacja zawiera ponadto pouczenie, że zgodnie z **art. 580** nie przysługuje ochrona z tytułu udzielonej interpretacji indywidualnej (**art. 574–578**), jeżeli stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące przedmiotem interpretacji indywidualnej stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści.

16. W omawianym **art. 564 § 3** uzupełniono dotychczasową regulację o wskazanie podmiotu legitymowanego do wniesienia skargi w przypadku interpretacji indywidualnej wydawanej na wniosek wspólny (art. 560). Zaproponowano, aby tym podmiotem był podmiot wskazany jako zainteresowany przez składających wniosek wspólny, chyba że do wniesienia skargi zostanie wyznaczony inny podmiot zainteresowany. Na podstawie art. 50 § 1 p.p.s.a. uprawnionym do wniesienia skargi jest m.in. każdy, kto ma w tym interes prawny. Konieczność jednoznacznego uregulowania tej kwestii wynikała z różnych poglądów prezentowanych w tym zakresie.

[501] Por. art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 16 listopada 2006 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. Nr 217 poz. 1590).

[502] Por. uchwała NSA z dnia 8 stycznia 2007 r., I FPS 1/06.

Przykładowo w uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych ustaw[503] w części odnoszącej się do art. 14r o.p. wskazano, że w art. 14r § 3 uregulowano kwestię doręczeń interpretacji i postanowień wydawanych na podstawie wniosków wspólnych. Przewidziano, że interpretację lub postanowienie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym wskazanym zainteresowanym doręcza się ich odpis. Czynność ta ma umożliwić każdemu z nich ewentualne skorzystanie z prawa do skargi do sądu administracyjnego[504].

Dopuszczenie możliwości zaskarżenia interpretacji indywidualnej przez wszystkich zainteresowanych może w dalszej kolejności spowodować wątpliwości w zakresie stosowania art. 57a p.p.s.a., zgodnie z którym skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną.

Ponadto, zgodnie z art. 51 p.p.s.a., kilku uprawnionych do wniesienia skargi może w jednej sprawie występować w roli skarżących, jeżeli ich skargi dotyczą tej samej decyzji, postanowienia, innego aktu lub czynności albo bezczynności organu lub przewlekłego prowadzenia postępowania. Zauważyć należy, że wśród form działania organów administracji publicznej wymienionych w art. 51 p.p.s.a. nie ma pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnej sprawie (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.). Jeżeli dodatkowo uwzględni się specyfikę postępowania interpretacyjnego, nasuwa się wątpliwość, czy prawo wniesienia skargi do sądu przysługuje wszystkim zainteresowanym. W praktyce sądowej na tle powyższych regulacji prawnych mogą wystąpić wątpliwości interpretacyjne związane z ustaleniem właściwego sądu administracyjnego do rozpoznania tego rodzaju skarg. Tego rodzaju sytuacja wystąpi w przypadku zaskarżenia interpretacji podatkowej (lub postanowienia), a także przewlekłości postępowania, wydanej z wniosku wspólnego (tj. wielokrotność skarg na to samo działanie lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organ interpretacyjny), którzy zamieszkują (lub mają siedzibę) w różnych województwach[505] .

[503] Dz. U. poz. 1649.

[504] Por. nr druku 3462 - Sejm RP VII kadencji

[505] Por. rozporządzenie Prezydenta Rzeczypospolitej Polskiej z dnia 22 lutego 2017 r. w sprawie przekazania rozpoznawania innym wojewódzkim sądom administracyjnym niektórych spraw z zakresu działania dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, Prezesa Zakładu Ubezpieczeń Społecznych oraz Prezesa Kasy Rolniczego Ubezpieczenia Społecznego (Dz.U. poz. 367).

17. W **art. 565 § 1** uregulowano termin do wydania indywidualnej interpretacji. Przyjęte w tym zakresie rozwiązania nie wprowadzają zmian do obecnie obowiązujących zasad (art. 14d § 1-3 o.p.). Termin na wydanie interpretacji wynikający z tego przepisu ma charakter mieszany - materialno-procesowy. Z jego upływem wiąże się bowiem skutek identyczny jak z wydaniem interpretacji indywidualnej, a zatem wpływa on na ukształtowanie praw i obowiązków zainteresowanego zarówno w obszarze prawa podatkowego, jak i w zakresie odpowiedzialności za przestępstwa lub wykroczenia karne skarbowe. Jednocześnie z upływem terminu następuje także skutek procesowy w postaci utraty kompetencji organu do wydania interpretacji indywidualnej[506]. Konsekwencją niedotrzymania przez organ interpretacyjny ustawowego 3-miesięcznego terminu zakreślonego dla wydania interpretacji jest związanie organu stanowiskiem uprawnionego podmiotu zawartym we wniosku (tzw. milcząca interpretacja z art. 566).

W **art. 565 § 2** uregulowano sytuację dotyczącą daty wszczęcia postępowania na żądanie zainteresowanego wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W związku z tym konieczne jest również precyzyjne wskazanie zachowania terminu, o którym mowa w § 1, w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Z kolei rozwiązanie przyjęte w **art. 565 § 3** stanowi realizację wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, dotyczącego pojęcia niewydania interpretacji przyjętej w art. 14o o.p. oraz postanowienia sygnalizacyjnego z dnia 29 października 2014 r., S 5/14, w którym Trybunał Konstytucyjny przedstawił Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej uwagi dotyczące stwierdzonej w ustawie - Ordynacja podatkowa luki w prawie, której usunięcie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej. Luka ta, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, polegała na braku urzędowej formy zakomunikowania zainteresowanemu o wydaniu (sporządzeniu i podpisaniu) interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w terminie określonym w art. 14d ustawy oraz o pozytywnym lub negatywnym charakterze tej interpretacji.

18. Kolejnym przepisem powiązanym z regulacją dotyczącą terminu wydania interpretacji jest **art. 566** regulujący skutki niewydania indywidualnej interpretacji w terminie. Również w tym wypadku nie wprowadzono zmian w stosunku do stanu prawnego obecnie obowiązującego (art. 14o o.p.). Jak już wyjaśniono, konsekwencją niedotrzymania przez organ interpretacyjny ustawowego 3-miesięcznego terminu zakreślonego dla wydania interpretacji jest związanie organu stanowiskiem uprawnionego podmiotu zawartym we wniosku (tzw. milcząca

[506] Por. wyrok NSA z dnia 25 listopada 2011 r., II FSK 1362/09.

interpretacja). W sposób dorozumiany przyjmuje się, że stanowisko przedstawione przez zainteresowanego we wniosku jest prawidłowe. W tej sytuacji bezzasadne jest wydawanie w sprawie interpretacji. Poprzez wejście do obrotu prawnego milczącej interpretacji odpada podstawa prawna wydania w sprawie interpretacji.

Kwestia terminu wydania indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego była przedmiotem wielu orzeczeń sądowych[507].

19. W **art. 568 i art. 569** uregulowano kompetencje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej do zmiany oraz uchylenia z urzędu wydanej interpretacji indywidualnej. Uprawnienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w tym zakresie, określone w **art. 568** dotyczą zmiany wydanej interpretacji indywidualnej, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Zgodnie z tym przepisem nieprawidłowość interpretacji uzasadniająca jej zmianę wystąpi wówczas, gdy przyjęte w niej wyjaśnienie przepisów prawa podatkowego nie znajduje dostatecznego uzasadnienia we wnioskach wypływających z poprawnej wykładni tego prawa[508]. Rozwiązanie to umożliwi zmianę zaskarżonej do sądu interpretacji indywidualnej do dnia rozpoczęcia w sprawie pierwszej rozprawy przed sądem administracyjnym. Z kolei uprawnienie do uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej i umorzenia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej dotyczy sytuacji, w której w dniu jej wydania istniały przesłanki do odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej (np. z wnioskiem wystąpił podmiot niebędący zainteresowanym w rozumieniu przepisów o interpretacjach indywidualnych lub wniosek nie dotyczył przepisów prawa podatkowego). Uprawnienia Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w tym zakresie wynikają z kompetencji do prowadzenia spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego[509]. Uprawnienia te obejmują zmianę interpretacji indywidualnej na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa i są związane z trybem sądowej kontroli interpretacji indywidualnych. Również uprawnienie do stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej - w sytuacji jej niezgodności z aktualną interpretacją ogólną wydaną w takim samym stanie prawnym - procedura ta znajdzie zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych przed dniem opublikowania interpretacji ogólnej. Z kolei

[507] Uchwała pełnego składu Izby Finansowej NSA z dnia 14 grudnia 2009 r., II FPS 7/09; ONSAiWSA 2010, nr 3, poz. 38, OSP 2010, nr 4, poz. 39.

[508] Por. wyroki NSA z dnia 23 kwietnia 2010 r., II FSK 2113/08; z dnia 17 czerwca 2011 r., II FSK 1568/10.

[509] Art. 22 ust. 1 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. poz. 1947).

uprawnienie do uchylenia wydanej interpretacji indywidualnej dotyczy wydania interpretacji, pomimo że w sprawie istniały podstawy do odmowy jej wydania (art. 558 § 9). W takiej sytuacji Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej powinien w drodze postanowienia uchylić wydaną interpretację indywidualną z jednoczesnym stwierdzeniem, że do zdarzenia opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna oraz stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku. Na postanowienie, w którym wskazana będzie konkretna interpretacja ogólna mająca zastosowanie w sprawie wraz z miejscem jej publikacji, będzie służyło zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego. Ponadto organ ten uprawniony będzie do zmiany postanowienia, o którym mowa w art. 558 § 9, w sytuacji zmiany interpretacji ogólnej wskazanej w tym postanowieniu, uchylenia tego postanowienia, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w nim interpretacji ogólnej. W takim przypadku po uchyleniu postanowienia wydawana będzie przez organ upoważniony interpretacja indywidualna.

20. W **art. 570 § 1** uregulowano zasadę, w myśl której zmiana interpretacji indywidualnej następuje tylko w odniesieniu do opisanego we wniosku stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, który został przedstawiony we wniosku, na podstawie którego wydana została zmieniana interpretacja. Rozwiązanie to usuwa pojawiające się wątpliwości w zakresie możliwości uzupełniania stanu faktycznego na etapie zmiany interpretacji indywidualnej, co w istocie zmieniałoby przedmiot sprawy. W **§ 2 art. 570** uregulowano formę aktu administracyjnego w sprawie uchylenia interpretacji - w tym przypadku wydawane będzie postanowienie, na które będzie służyło zażalenie, a w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. W przepisie tym uregulowano także, że w sprawie stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej stojącej w sprzeczności z interpretacją ogólną, organ również powinien wydać postanowienie, na które będzie służyło zażalenie, a w dalszej kolejności skarga do sądu administracyjnego. Analogicznie zmiana postanowienia lub jego uchylenie będzie dokonywane także w formie postanowienia.

W **art. 570 § 3** uregulowano zasady doręczenia zmiany, uchylenia lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz zmiany lub uchylenia postanowienia, o którym mowa w art. 549 § 7, poprzez jednoznaczne wskazanie, że doręczanie następuje podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana interpretacja lub postanowienie albo jego następcy prawnemu. **Art. 570 § 4** zawiera regulację, w myśl której organ, stwierdzając wygaśnięcie interpretacji indywidualnej, będzie wskazywać w postanowieniu interpretację ogólną, w oparciu o którą stwierdził nieaktualność stanowiska przedstawionego w interpretacji indywidualnej oraz miejsce publikacji tej interpretacji ogólnej. W razie stwierdzenia

wygaśnięcia interpretacji zastosowanie będą miały odpowiednio wszystkie zasady ochrony jak w przypadku zmiany interpretacji.

21. W **art. 571 § 1** uregulowano obowiązek wnoszenia opłaty od wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji, jej wysokość, warunki jej zwrotu. Utrzymano dotychczasową podstawową wysokość opłaty (art. 14f § 4 o.p.). W dalszym ciągu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Również, tak jak dotychczas, uregulowana w **art. 571 § 2** opłata za wspólny wniosek będzie stanowiła iloczyn kwoty opłaty od zwykłego wniosku, tj. 40 zł razy liczba wnioskodawców składających wspólny wniosek. Przyjęcie takiego rozwiązania uzasadnione jest tym, że w przypadku, gdyby każdy z wnioskodawców nie złożył wspólnego wniosku, tylko zwykły, wówczas każdy z nich ponosiłby opłatę w wysokości 40 zł, chyba że wystąpią okoliczności, o których mowa w § 5.

22. Wysokość opłaty od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej budziła wątpliwości. Początkowo opłata za wydanie indywidualnych interpretacji wynosiła 75 zł, jednakże zgodnie z ustawą z dnia 10 lipca 2008 r. o zmianie ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 888) wynosi 40 zł. Minister Finansów, po analizie kosztów wydania interpretacji, zaproponował ich zróżnicowanie w zależności od rodzaju przedsiębiorcy, który o interpretację występuje. I tak opłata za jeden stan faktyczny wynosi 40 zł,

W **art. 571 § 3** wprowadzono kryteria, którymi składający wniosek o interpretację indywidualną powinien kierować się w celu ustalenia zasadności uiszczenia opłaty od wniosku w wysokości 2 000 zł. W dalszym ciągu wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości 40 zł, którą należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Jedynie w określonych sytuacjach, wymienionych w projektowanym art. 562 § 3, opłata od wniosku za wydanie interpretacji indywidulanej będzie wynosić 2 000 zł.

Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania.

Wartość graniczna korzyści podatkowej 500 000 zł, przekroczenie której powoduje poniesienie opłaty w wysokości 2 000 zł, odpowiada przykładowo zapytaniu o możliwość zaliczenia w danym okresie rozliczeniowym do kosztów uzyskania przychodów wydatku w wysokości ponad 2,5 mln zł. Złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, który wiąże się z

powstaniem korzyści podatkowej przekraczającej wskazaną kwotę wymaga od organu interpretującego przeprowadzenia wnikliwej analizy przepisów i orzecznictwa, której wynik może dać podatnikowi ochronę, o jaką zabiega w drodze interpretacji indywidulanej. Przy wydatku rzędu 2,5 mln zł, opłata za wniosek stanowi mniej niż 0,1% tej kwoty.

Obowiązek uiszczenia wyższej opłaty od wniosku będzie powiązany z występowaniem w opisanym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym takich cech i okoliczności działania podatnika, które służą ocenie, czy ten sposób działania jest sztuczny, a więc ich analiza może być konieczna w związku z przypuszczeniem unikania opodatkowania. Tego typu sytuacje wymagają bowiem znacznie większego nakładu pracy po stronie organów interpretacyjnych oraz Szefa KAS (w przypadku zwrócenia się o jego opinię).

Ponadto, obowiązek uiszczenia wyższej opłaty od wniosku wystąpi, gdy przedmiotem zapytania będą transakcje zawierane między podmiotami powiązanymi, których przedmiotem będzie transfer istotnych składników majątku, w powiązaniu z przeniesieniem istotnych ekonomicznie funkcji, aktywów lub ryzyk oraz, gdy przedmiot zapytania będzie wymagał interpretacji postanowień ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przepisów prawa Unii Europejskiej. Specyfika tego typu transakcji oraz konieczność sięgania do przepisów wykraczających poza krajowe uregulowania również wiążą się z koniecznością zdecydowanie większego nakładu pracy niż w przypadku bardziej standardowych zagadnień.

W sytuacji odstąpienia od uzasadnienia prawnego oceny stanowiska wnioskodawcy, z uwagi na prawidłowość jego stanowiska w pełnym zakresie, opłata od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej wyniesie 40 zł. Nie wydaje się bowiem zasadne pobieranie wyższej opłaty w sytuacji, gdy uzasadnienie prawne przedstawione przez wnioskodawcę jest w pełni podzielone przez organ interpretacyjny.

W **art. 571 § 7 i 8** uregulowano zwrot nienależnie uiszczonej opłaty. Dotyczy to przede wszystkim wycofania w całości lub w części wniosku o wydanie interpretacji. Przewidziano również uiszczenie opłaty przez wnioskodawcę w nadmiernej wysokości. Taka sytuacja może mieć miejsce w szczególności wobec obowiązku obliczenia liczby odrębnych stanów faktycznych i zdarzeń przyszłych, od których zależy wysokość opłaty. W takich sytuacjach opłata jest zwracana w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania interpretacji.

Zgodnie z **art. 545 § 4** opłata stanowi dochód budżetu państwa (można ją uznać za niepodatkową należność budżetową).

23. W **art. 572**, podobnie jak w treści art. 14h o.p., zaproponowano, że w sprawach dotyczących interpretacji mają odpowiednie zastosowanie wymienione przepisy ustawy. Przyjęcie takiej konstrukcji, tj. zastosowania wymienionych w tym przepisie uregulowań do spraw dotyczących interpretacji, przesądza o możliwości stosowania wymienionych przepisów przez organy uprawnione do wydawania indywidualnych interpretacji. Odpowiednie stosowanie przepisów polega na uwzględnieniu pewnych odmienności i specyfiki instytucji lub rozwiązania prawnego, do których mają być stosowane przepisy. Nie sformułowano dla tych sytuacji odrębnych przepisów, lecz odesłano do przepisów już obowiązujących, uważając, że mogą być one stosowane także do określonych instytucji lub rozwiązań prawnych, tyle że stosowane odpowiednio z uwzględnieniem specyfiki postępowania w sprawie wydania na wniosek zainteresowanego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego.

Podobnie jak w przypadku interpretacji ogólnych zrezygnowano z odesłania do przepisów o karach porządkowych (rozdział 23 w dziale III).

Analogicznie jak obecnie (art. 14h o.p.), w sprawach dotyczących interpretacji indywidualnej wyłączono stosowanie zasady prawdy obiektywnej oraz nowowprowadzanej zasady rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego (art. 23). Takie wyłączenie jest konieczne z tego względu, że składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej obowiązany jest do wyczerpującego przedstawienia zaistniałego stanu faktycznego albo zdarzenia przyszłego.

24. Wydane interpretacje indywidualne podlegają doręczeniu przede wszystkim wnioskodawcy. W **art. 573 § 1**, podobnie jak w dotychczasowym art. 14i o.p., ustanowiono przekazanie ich także organom podatkowym, właściwym rzeczowo i miejscowo ze względu na zakres spraw będących przedmiotem interpretacji. Zakłada się bowiem, że wnioskodawca zechce zrobić użytek z uzyskanej interpretacji indywidualnej w ten sposób, że zastosuje się do niej w konkretnym stanie faktycznym lub zdarzeniu przyszłym, opisanym i ocenionym we wniosku oraz stanowisku uznanym przez organ wydający interpretację indywidualną za prawidłowe. Przekazaniu podlega zarówno wydana interpretacja indywidualna, jak i załączona do niej informacja o dacie doręczenia jej wnioskodawcy. Jeżeli wnioskodawca powoła się przed właściwymi organami podatkowymi na wydaną interpretację, z której chce skorzystać w konkretnej sprawie, to wówczas organy dysponujące przekazaną im interpretacją będą mogły ustalić, czy w sprawie tej występuje tożsamy stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe z tym, które zawiera interpretacja. Odpowiednio do rezultatów podjętych ustaleń i ocen nastąpi rozstrzygnięcie sprawy podatkowej podatnika powołującego się na pozyskaną wcześniej interpretację indywidualną.

25. Z kolei w **art. 573 § 2–5** uregulowano obowiązek publikacji interpretacji indywidualnych. Zgodnie z tymi rozwiązaniami interpretacje indywidualne podlegają zamieszczeniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Warunkiem zamieszczenia w Biuletynie jest jednakże usunięcie danych identyfikujących wnioskodawcę oraz inne podmioty wskazane w treści interpretacji. Chodzi w szczególności o dane dotyczące imienia i nazwiska lub nazwy bądź firmy wnioskodawcy, jego adresu zamieszkania lub siedziby, a także adresu miejsca objętego stanem faktycznym lub zdarzeniem przyszłym, rodzaju wykonywanej działalności gospodarczej itp. W tym samym Biuletynie zamieszcza się informację o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji indywidualnej oraz informacje o nieprawidłowych interpretacjach indywidualnych, które z powodu śmierci, likwidacji lub rozwiązania wnioskodawcy, dla którego interpretacja indywidualna została wydana, nie mogą zostać zmienione, uchylone lub nie można stwierdzić ich wygaśnięcia. W ten sposób zminimalizowano ryzyko powoływania się przez podatników na nieprawidłowe lub nieaktualne interpretacje przepisów prawa podatkowego (zachowując jednak tekst interpretacji wycofanej z obrotu prawnego). Dodatkowo interpretacje indywidualne, dotyczące podatków dla których właściwym organem podatkowym jest wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta lub marszałek województwa umieszcza się także w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej.

Oddział 4. Ochrona z tytułu zastosowania się do interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych

1. Wydanie interpretacji załatwia tylko daną sprawę interpretacyjną, polegającą na udzieleniu informacji o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, co samoistnie nie oddziałuje bezpośrednio na prawa i obowiązki zainteresowanego uzyskaniem interpretacji. Interpretacja przepisów prawa podatkowego zaczyna działać w obszarze praw i obowiązków podmiotu materialnego prawa podatkowego, kiedy i jeżeli ten do niej się zastosuje, natomiast zastosowanie się do interpretacji nie jest składnikiem ich treści oraz wydawania i nie jest obowiązkiem zainteresowanego. Pismo uprawnionego organu podatkowego, stanowiącego w rozważanym kontekście organ interpretacyjny, zawiera tylko informację o stosowaniu i wykładni prawa podatkowego, nie zaś rozstrzygnięcie o jego stosowaniu.

2. Złożenie wniosku o wydanie indywidualnej interpretacji przez podmiot zainteresowany co do zasady powoduje powstanie wyłącznie stosunku procesowego. O zaistnieniu stosunku o charakterze materialnym można natomiast mówić dopiero w przypadku zastosowania się przez

zainteresowanego do interpretacji indywidualnej. W takiej bowiem sytuacji pojawiają się wzajemne prawa i obowiązki organu podatkowego oraz adresata indywidualnej interpretacji, uregulowane w przepisach omawianego oddziału (**art. 574-580**). Analizę obowiązujących aktualnie regulacji prawnych dotyczących pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego przeprowadził w swoim orzecznictwie Naczelny Sąd Administracyjny[510]. W uzasadnieniu uchwały z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, NSA wyjaśnił, że indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego to forma zewnętrznego, jednostronnego działania administracji podatkowej, jak również czynność uprawnionych organów wykonujących administrację publiczną, która nie ma charakteru władczego rozstrzygnięcia i nie stanowi załatwienia sprawy w zakresie realizacji praw i obowiązków podatkowych zainteresowanego. Należy szczególnie podkreślić, że zastosowanie się podmiotu prawa do treści wydanej interpretacji, a nie jej udzielenie i wydanie, tworzy związaną z nią ochronę prawną. Jest to działanie niewładcze, informujące o obowiązującym prawie, a mówiąc ściślej, o uzasadnionych możliwościach jego stosowania, które prowadzić ma do jednolitości stosowania oraz do przestrzegania prawa podatkowego, przekonując do tego i przedstawiając w tym zakresie określone propozycje. Z kolei w uzasadnieniu wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., K 49/12[511], oceniając charakter prawny interpretacji, stwierdzono, że interpretacje indywidualne prawa podatkowego nie kształtują same przez się w sposób władczy praw ani obowiązków podatnika i nie determinują jego sytuacji prawnej. Stanowią jedynie swoisty „drogowskaz" czy też „deklarację poglądów" aparatu fiskalnego na przedstawione zagadnienie prawne i dopiero późniejsze autonomiczne decyzje podatnika (płatnika, inkasenta) mogą rodzić określone skutki. Konsekwencją udzielenia informacji podatkowej nie jest w żadnej mierze konkretyzacja przysługującego podatnikowi uprawnienia lub ciążącego na nim obowiązku, bo zarówno przedmiot opodatkowania, jak i zakres obowiązku podatkowego i moment jego powstania oraz stawki podatkowe określane są ustawami podatkowymi. Tym samym czynności organów podatkowych, polegające na informowaniu „o zakresie stosowania

[510] Zob. uchwała NSA z dnia 7 lipca 2014 r., II FPS 1/14, ONSAiWSA 2015, nr 1, poz. 3. W uchwale wyjaśniono, że ,,Unormowanie zawarte w art. 134 § 2 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (tekst jedn. Dz.U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.) nie ma zastosowania w przypadku zaskarżenia do sądu administracyjnego indywidualnej interpretacji przepisów prawa podatkowego."

[511] Zob. wyrok TK z dnia 25 września 2014 r., K 49/12; OTK-A 2014, nr 8, poz. 94. W wyroku TK stwierdził, że „Art. 14o § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, 1101, 1342 i 1529, z 2013 r. poz. 35, 1027, 1036, 1145, 1149 i 1289 oraz z 2014 r. poz. 183, 567 i 915), rozumiany w ten sposób, że pojęcie „niewydanie interpretacji" nie oznacza braku jej doręczenia w terminie określonym w art. 14d powołanej ustawy, jest zgodny z zasadą zaufania obywateli do państwa i stanowionego przez nie prawa wynikającą z art. 2 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej."

prawa", nie mogą prowadzić ani do wykreowania bądź skonkretyzowania obowiązku, ani też do jego zniesienia bądź ograniczenia.

3. Specyfika wprowadzonych z dniem 1 lipca 2007 r. indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego jako aktu niewładczego działania administracji podatkowej wynika z przyjętego założenia, że mają one pełnić dwojakiego rodzaju funkcje, a mianowicie informacyjną oraz gwarancyjną[512]. Założenie to w zakresie funkcji informacyjnej zostało zrealizowane w art. 14b § 1 oraz art. 14c § 1 i 2 o.p. Natomiast funkcję gwarancyjną interpretacji indywidualnych zapewniono, wprowadzając przepisy o tzw. „nieszkodzeniu" podmiotowi, który zastosował się do wydanej interpretacji (art. 14k § 1 i 3, art. 14m oraz art. 14n o.p.). Ze swej istoty wydanie interpretacji indywidualnej powinno zatem oznaczać, że zainteresowany pozna poglądy organu podatkowego w zakresie rozumienia określonych przepisów prawa podatkowego na tle stanu faktycznego opisanego we wniosku, jak również to, że będzie miał realną możliwość powołania się na to stanowisko w razie ewentualnych sporów z organami podatkowymi. W interesie wnioskodawcy i w zgodzie z funkcjami interpretacji indywidualnej jest przedstawienie wyczerpującego i dokładnego opisu zaistniałych lub przyszłych zdarzeń w sposób, który je właściwie konkretyzuje. Bez niego mogłaby bowiem zostać zrealizowana wyłącznie funkcja informacyjna i to w znacznym uproszczeniu, a nie funkcja gwarancyjna interpretacji indywidualnej.

Przedstawione funkcje informacyjna oraz gwarancyjna interpretacji podatkowych zostały co do zasady utrzymane w przepisach wyodrębnionego oddziału 4 „Ochrona z tytułu zastosowania się do interpretacji ogólnych oraz interpretacji indywidualnych''.

4. W **art. 574** (dotychczasowy art. 14k o.p.) uregulowano zasadę nieszkodzenia. Oznacza ona, iż podmiot, który zastosował się do interpretacji, nie może z tego tytułu ponosić negatywnych skutków prawnych. W omawianym przepisie zostały zawarte gwarancje dla zobowiązanego, że zastosowanie się przez niego do interpretacji ogólnej oraz indywidualnej (przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną) nie może mu szkodzić. Zgodnie z przyjętymi kryteriami oceny stosowania zasady nieszkodzenia w **art. 574 § 2** określono skutki prawne zastosowania się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą - stan faktyczny związany z interpretacją zaistniał przed opublikowaniem tej interpretacji. Z kolei w **art. 574 § 1** określono skutki prawne zastosowania się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem

[512] Por. wyroki NSA z 6 września 2013 r., II FSK 2616/11; z 27 września 2013 r., II FSK 330/12 i II FSK 334/12; z 6 lutego 2014 r., II FSK 201/13, CBOSA.

jej wygaśnięcia lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną – stan faktyczny zaistniał przed doręczeniem interpretacji indywidualnej lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną. Zgodnie z zasadą nieszkodzenia w tego rodzaju sprawach w zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji, w stosunku do której stwierdzono jej wygaśnięcie, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę i nie ustala się dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług (**art. 574 § 3** - wąski zakres zastosowania zasady nieszkodzenia). Okres ochrony liczy się od dnia opublikowania interpretacji ogólnej w Dzienniku Urzędowym ministra właściwego do spraw finansów publicznych do dnia publikacji interpretacji ogólnej zastępującej poprzednio opublikowaną interpretację. Natomiast w odniesieniu do interpretacji indywidualnych okres ochrony liczy się od dnia doręczenia interpretacji do dnia doręczenia wnioskodawcy nowej, zmienionej interpretacji. W przypadku uchylenia interpretacji indywidualnej przez sąd administracyjny okres ochrony trwa do dnia doręczenia organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu uchylającego interpretację indywidualną. W sytuacjach objętych powyższymi przepisami, gdy podatnik podjął określone działania, a następnie wystąpił z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej i zastosował się do niej, nie może podlegać pełnej ochronie prawnej i oczekiwać zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Interpretacja ta nie wpływała na działanie podatnika kształtujące stan faktyczny, skoro miał on miejsce przed otrzymaniem interpretacji indywidualnej. W takiej sytuacji podatnik nie może oczekiwać zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku. Nie ma bowiem związku przyczynowo-skutkowego pomiędzy zastosowaniem się podatnika do interpretacji a obowiązkiem podatkowym oraz wynikającym z niego zobowiązaniem podatkowym. Zastosowanie się do interpretacji ma natomiast wpływ na samo wykonanie zobowiązania podatkowego, które pod wpływem interpretacji może być niewłaściwie zrealizowane. Przepis **art. 575** (dotychczasowy art. 14l o.p.) nie wiąże skutków podatkowych zastosowania się do interpretacji przed jej opublikowaniem (interpretacja ogólna) lub doręczeniem (interpretacja indywidualna), mimo iż przedmiot interpretacji obejmuje zdarzenie, któremu odpowiada stan faktyczny ujęty w interpretacji. Dlatego też zastosowanie się do takiej interpretacji nie zwalnia z obowiązku zapłaty podatku, który powstał przed opublikowaniem lub doręczeniem interpretacji.

O każdym przypadku nieuwzględnienia interpretacji ogólnej oraz interpretacji indywidualnej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej organ wydający decyzję zawiadamia w terminie 14 dni

od wydania decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub ministra właściwego do spraw finansów publicznych (**art. 574 § 4**).

5. Z kolei zasada nieszkodzenia w szerszym zakresie ukształtowana została w **art. 576** (dotychczasowy art. 14m o.p.), który przewiduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, jednakże warunkiem tego zwolnienia jest spełnienie dwóch zasadniczych przesłanek – zobowiązanie podatkowe nie zostało prawidłowo wykonane jako konsekwencja zastosowania się do interpretacji, a skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej lub doręczeniu interpretacji indywidualnej. Stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji nie może wystąpić w momencie doręczenia interpretacji indywidualnej. W takiej sytuacji podatnik uzależnia podjęcie swojego zachowania od skutków podatkowych, jakie ono wywoła, a zatem ochrona podatnika wynikająca z tych działań opartych na zaufaniu do organów interpretacyjnych musi być pełna. Zgodnie z **art. 576 § 1** w przypadku zastosowania się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub co do której następnie stwierdzono jej wygaśnięcie, będzie można zastosować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. Należy podkreślić, że w **art. 576 § 1 pkt 2** wskazano na zdarzenie, a nie ich skutki podatkowe. Wprowadzona zmiana ma charakter merytoryczny. Przepis art. 14m § 1 pkt 2 o.p. ze względu na jego konstrukcję oraz brak jasności był przedmiotem krytyki[513]. W szczególności za pozbawione uzasadnienia należało uznać uzależnienie zakresu temporalnego ochrony od wystąpienia skutków podatkowych. Zdarzenie podatkowe może rodzić skutki podatkowe w dość długim okresie. Nie było podstaw do ograniczenia tylko z tego powodu ochrony temporalnej i to dokonane w sposób mało klarowny rodzący spory co do wykładni przepisu wprowadzającego to ograniczenie. Zgodnie z **art. 576 § 1** w przypadku zastosowania się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub co do której następnie stwierdzono jej wygaśnięcie, będzie można zastosować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji.

W **art. 576 § 2** określono, że zwolnienie to będzie obejmowało, w zależności od sposobu rozliczenia podatku, okres do końca roku podatkowego (kwartału, miesiąca), w którym stwierdzono wygaśnięcie interpretacji indywidualnej. Organ podatkowy na wniosek podatnika ma obowiązek pisemnego poinformowania go o wysokości podatku objętego zwolnieniem oraz

[513] Por. W Morawski, Interpretacje prawa podatkowego i celnego - stabilność i zmiana, Warszawa 2012, s. 318 - 330.

o tym, z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku. W przypadku uiszczenia podatku w zakresie objętym zwolnieniem określa wysokość nadpłaty (art. 569 § 3). Wniosek o określenie wysokości podatku objętego zwolnieniem na podstawie art. 569 § 3 może zostać złożony dopiero w prowadzonym postępowaniu podatkowym[514].

6. W **art. 577** (dotychczasowy art. 14n o.p.) ochroną prawną dotyczącą podmiotów, które zastosowały się do interpretacji prawa podatkowego, w sytuacjach określonych w art. 574 i art. 576, objęto także podmioty wymienione w tym przepisie. Ochrona wiąże się jednakże tylko z zastosowaniem się tych podmiotów do interpretacji indywidualnych[515]. W **art. 577 § 1** wymienia się następujące podmioty ochrony: spółki prawa handlowego i spółkę cywilną w zakresie interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem spółki na wniosek osób planujących jej utworzenie; podatkową grupę kapitałową, która zastosowała się do interpretacji indywidualnej wydanej przed powstaniem grupy na wniosek spółki planującej utworzenie tej grupy; oddział lub przedstawicielstwo przedsiębiorcy w zakresie interpretacji indywidualnej dotyczącej działalności oddziału lub przedstawicielstwa, wydanej przed ich powstaniem, na wniosek tworzącego je przedsiębiorcy.

Art. 577 § 2 precyzuje sytuację doręczenia zmiany, uchylenia lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji lub zmiany postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku zastosowanie znajduje interpretacja ogólna z jednoczesnym stwierdzeniem bezprzedmiotowości wniosku, którą doręcza się spółce, podatkowej grupie kapitałowej, oddziałowi lub przedstawicielstwu, wskazanym przez wnioskującego o wydanie interpretacji. W **art. 577 § 3** określono, że przepisy art. 574 i art. 576 stosuje się odpowiednio do zmiany postanowienia o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanego we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zastosowanie znajduje interpretacja ogólna i stwierdzającego bezprzedmiotowość wniosku, o którym mowa w art. 558 § 9, na podstawie art. 568 pkt 3 oraz do uchylenia interpretacji indywidualnej na podstawie art. 569 pkt 3. Analogiczne zasady ochrony będą miały zastosowanie do uchylenia postanowienia, jeżeli przedstawiony we wniosku stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe nie odpowiada zagadnieniu będącemu przedmiotem wskazanej w nim interpretacji ogólnej.

7. W **art. 578** (dotychczasowy art. 14s § 2 o.p.) określono, że ochrona wynikająca z zastosowania się do interpretacji indywidualnej przysługuje wykonawcy zamówienia w ramach

[514] Por. prawomocny wyrok WSA we Wrocławiu z dnia 3 grudnia 2010 r., I SA/Wr 1178/10.

[515] Por. wyroki NSA: z dnia 17 listopada 2015 r., II FSK 2085/13; z dnia: 27 maja 2015 r., II FSK 884/13; z dnia 27 lutego 2013 r., II FSK 1385/11; z dnia 11 grudnia 2012 r., II FSK 830/11; z dnia 21 listopada 2012 r., II FSK 2486/11 i z dnia 10 maja 2012 r., II FSK 2046/10.

zamówienia publicznego. Na potrzeby uregulowania kwestii występowania przez podmiot zamawiający z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej zastosowano wyjątek od zasady tożsamości osoby wnioskodawcy i zainteresowanego (w rozumieniu przepisów ordynacji podatkowej) jako warunku niezbędnego do uzyskania interpretacji indywidualnej. Wynika to z tego, iż zamawiający we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej nie będzie pytał o własną sytuację prawnopodatkową, ale o sytuację prawnopodatkową podmiotu, który będzie realizował zamówienie po rozstrzygnięciu przetargu, często nieskonkretyzowanego w chwili składania wniosku. Regulacje te stosuje się odpowiednio do wykonawcy, partnera prywatnego lub koncesjonariusza, o których mowa w art. 562.

8. W **art. 579** przewidziano pełną ochronę dla podatników, którzy zastosowali się do ogólnej informacji dotyczącej treści przepisów prawa podatkowego oraz objaśnień podatkowych. W przepisie tym przewidziano również regulację odpowiadającą treści art. 14n § 5 o.p. Wprowadzone w tym przepisie pojęcie utrwalonej praktyki orzeczniczej oznacza, że ustalana ona będzie na podstawie interpretacji indywidualnych wydanych w takich samych stanach faktycznych oraz takim samym stanie prawnym w trakcie okresu rozliczeniowego oraz w okresie 12 miesięcy przed okresem rozliczeniowym, w którym podatnik zastosował się do tej praktyki, z wyłączeniem przypadków, gdy w tożsamym zakresie, w okresie 12 miesięcy przed okresem rozliczeniowym, w którym podatnik zastosował się do tej praktyki lub w trakcie tego okresu rozliczeniowego, wydana została interpretacja ogólna lub objaśnienia podatkowe - w tym przypadku praktykę tę ustala się na podstawie tej interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (jednakże ze skutkiem wyłącznie na przyszłość - od dnia wydania takiej interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych).

9. W **art. 580** (dotychczasowy art. 14na o.p.) uregulowano kwestie ochrony z interpretacji indywidualnych m.in. w przypadku zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (pkt 1)[516]. W związku z wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wyłączono ochronę prawną z tytułu zastosowania się do interpretacji indywidualnej dotyczącej zdarzenia, które stanowi unikanie opodatkowania. Nie ma uzasadnienia, aby podmiot, który unika opodatkowania, korzystał z ochrony wynikającej z uzyskanej interpretacji indywidualnej oraz mógł powoływać się na nieograniczone bezpieczeństwo prawne. Z uwagi na skutki ochronne interpretacji podatkowych (zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku) brak proponowanego rozwiązania w zasadniczy sposób ograniczał będzie, a niejednokrotnie

[516] Ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 846).

wyłączał stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dlatego wyłączono ochronę prawną, uregulowaną w art. 574-576. W przypadku stwierdzenia w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy lub organ celno-skarbowy, że stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, będące przedmiotem interpretacji indywidualnej, stanowi element (część) czynności stanowiących przedmiot decyzji w związku z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, podatnikowi nie będzie przysługiwała ochrona z tytułu wydanej interpretacji indywidualnej. Podobnie w przypadku, gdy stwierdzenie nadużycia prawa w podatku od towarów i usług nastąpi już po wydaniu interpretacji indywidualnej, nie zapewni ona podatnikowi ochrony prawnej, a organy podatkowe będą mogły wyegzekwować podatek, naliczyć odsetki oraz wszcząć postępowanie karne skarbowe jako sankcję za próbę nadużycia prawa podatkowego (**art. 580 pkt 2**). Nie będzie również chroniła w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści (**art. 580 pkt 3**).

Do przepisu **art. 580** dodano § 2, zgodnie z którym przepisów art. 574-576 nie stosuje się, jeżeli korzyść podatkowa, stwierdzona w decyzjach wymienionych w § 1 , jest skutkiem zastosowania się do wyjaśnień zakresu i sposobu stosowania przepisów prawa podatkowego wynikających z utrwalonej praktyki interpretacyjnej lub interpretacji ogólnej, lub wyjaśnień przepisów prawa podatkowego dotyczących stosowania tych przepisów zawartych w objaśnieniach podatkowych. Przepis w tym brzmieniu został wprowadzony w art. 14 na o.p. w nowelizacji z dnia 23 października 2018 r. Funkcję ochronną dla podatnika mogą sprawować instytucje takie jak utrwalona praktyka interpretacyjna, interpretacja ogólna oraz objaśnienia podatkowe. Także w tym przypadku ich skutki ochronne nie mogą wyłączać stosowania przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania oraz klauzuli nadużycia prawa w podatku od towarów i usług. Pouczenie o treści **art. 580** będzie stanowiło obligatoryjną część interpretacji indywidualnej.

W **art. 580 § 3** Ordynacji podatkowej przewiduje się, że ochrona prawna wynikająca z interpretacji indywidualnej przewidziana w art. 574-579 tej ustawy będzie obejmować transakcje, zespoły transakcji lub inne zdarzenia w zakresie, w jakim we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej zgodnie z art. 558 § 4 wskazane zostały państwa, terytoria i dane, o których mowa w tym przepisie. W powyższym zakresie przepis **art. 580 § 3** Ordynacji podatkowej stanowi zasadniczo odpowiednik dotychczasowego art. 14nb o.p. W przypadku, o którym mowa w art. 558 § 4 będą mieć także zastosowanie przepisy art. 580 § 1 i 2.

Rozdział 3. Konsultacja skutków podatkowych transakcji

1. Rozdział 3 reguluje przebieg procedury szczególnej pozwalającej na konsultację skutków podatkowych transakcji, a także określa skutki prawne wydanej w niej decyzji, zwanej „decyzją w sprawie skutków podatkowych". W ramach tej procedury wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli w trybie konsultacji dokonać uzgodnień dotyczących skutków podatkowych dokonanych przez wnioskodawcę czynności – jeszcze przed zaistnieniem ewentualnego sporu.

W procedurze tej zobowiązany, po przeprowadzeniu postępowania dowodowego, będzie mógł uzyskać wiążące potwierdzenie konsekwencji podatkowych opisanych w tym wniosku zdarzeń lub procesów gospodarczych. Do cech procedury konsultacyjnej należy to, że w jej ramach będą dokonywane ustalenia faktyczne, prowadzone postępowanie dowodowe, a także dokonywane uzgodnienia między organami podatkowymi a podatnikami (np. co do ustalenia wartości transakcji, poziomu stosowanych cen itd.). W wyniku przeprowadzenia procedury będzie wydawane rozstrzygnięcie władcze (decyzja) – o charakterze cząstkowym. Procedura ma zastosowanie do czynności dokonanych, gdzie stan faktyczny jest ustalony i nie podlega modyfikacji. Organ podatkowy stosuje w jej przypadku prawo do ustalonego przez siebie stanu faktycznego. Cechy te odróżniają tę procedurę od postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej i od postępowania w sprawie uprzednich porozumień cenowych.

Dla wnioskodawców pragnących uzyskać ochronę w zakresie, w jakim konieczna jest analiza stanu faktycznego, procedura konsultacyjna będzie stanowić formę komplementarną wobec dotychczasowego postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. W tym ostatnim bowiem przypadku stan faktyczny nie jest badany, a jedynie przyjmowany na podstawie opisu zawartego we wniosku podatnika. Procedura stanowi odpowiedź na zgłaszane od lat postulaty udzielenia podatnikom legitymacji procesowej do wnioskowania o przeprowadzenie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, umożliwiające weryfikację prawidłowości samoobliczenia na wniosek.

Nie będzie to jednak procedura „zastępująca" procedurę w zakresie uprzednich porozumień cenowych, m.in. dlatego, że nie będzie miała zastosowania do czynności przyszłych.

Procedury podobne do konsultacyjnej obowiązują z sukcesem w innych, rozwiniętych jurysdykcjach podatkowych[517]. Procedura będzie miała na celu ustalenie skutków transakcji, tak, jakby zapadło normalne rozstrzygnięcie w toku postępowania podatkowego. Celem tej procedury nie będzie uzyskanie lub udzielenie jakiejkolwiek korzyści, lecz ustalenie skutków

[517] Por. np. w USA *Pre-Filing Agreement Program* http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program; procedura ta może być stosowana przed złożeniem deklaracji podatkowej.

podatkowych w oparciu o zbadanie przez organ podatkowy okoliczności faktycznych oraz powszechnie obowiązujące przepisy prawa.

2. Istotę i przedmiot procedury oddaje **art. 581**. Zgodnie z jego **§ 1** organ podatkowy I instancji na wniosek zainteresowanego i po przeprowadzeniu z nim konsultacji wydaje decyzję w sprawie skutków podatkowych czynności, których dokonywał zainteresowany lub czynności lub zdarzeń, w których brał udział zainteresowany. Wydawana decyzja, zwana dalej „decyzją w sprawie skutków podatkowych", dotyczy konkretnego podatku. Postępowanie konsultacyjne jest wszczynane na wniosek zainteresowanego i zostaje zakończone wydaniem decyzji podatkowej w sprawie skutków podatkowych wymienionych czynności lub zdarzeń zwanych dalej w niniejszym rozdziale „transakcjami". Z przepisów wynika również to, że decyzja jest wydawana po konsultacji z zainteresowanym – w ten sposób podkreślony zostaje *quasi*-konsensualny charakter tej procedury. Wprawdzie kończy się ona wydaniem aktu władczego (decyzji), to jednak zakłada się, że w trakcie postępowania prowadzącego do jej wydania mogą być dokonywane uzgodnienia pomiędzy zainteresowanym i organem. Przepis ten, przez użycie słów „w zakresie danego podatku", stanowi również, że decyzja w sprawie skutków podatkowych wydawana jest w odniesieniu do jednego podatku – wskazanego we wniosku przez zainteresowanego. To oznacza, że w odniesieniu do danej transakcji będzie można prowadzić kilka jednoczesnych postępowań oraz wydać kilka decyzji w sprawie skutków podatkowych w różnych podatkach. Każde takie postępowanie oraz decyzja będą odrębne (co będzie wiązać się również z koniecznością wniesienia odrębnej opłaty). W każdym przypadku kompetencję do przeprowadzenia postępowania konsultacyjnego i wydania w nim decyzji ma organ pierwszej instancji właściwy do poboru danego podatku.

Przepis **§ 2** zawiera przykładowy katalog czynności lub zdarzeń, w zakresie których będzie mogła zostać wydana decyzja w sprawie skutków podatkowych. Przepis ten wymienia czynności lub zdarzenia, w wyniku których doszło do przeniesienia własności składników majątkowych lub przekazania ich do używania, lub udzielenia pożyczek lub kredytów, a także realizacji procesów restrukturyzacyjnych lub wspólnych przedsięwzięć.

Treść tego przepisu odzwierciedla przekonanie, że procedura będzie przydatna i wykorzystywana do oceny konsekwencji podatkowych transakcji o skomplikowanej strukturze, obarczonych dużym ryzykiem podatkowym dla podmiotów gospodarczych (np. zdarzeń restrukturyzacyjnych: przekształcenia, łączenia, podziału spółek itd.; wyceny wartości przedmiotu opodatkowania; oceny charakteru przedmiotu transakcji – np. tego, czy przedmiot ten stanowi zorganizowaną część przedsiębiorstwa itd.). Zawarty w przepisie katalog nie jest zamknięty – zainteresowany będzie mógł zwrócić się do organu podatkowego o orzeczenie w

sprawie skutków podatkowych także innych czynności lub zdarzeń. Ograniczenie zakresu, w jakim możliwość ta będzie dostępna, narzucają jednak kolejne przepisy § 3-5. Dodatkowe ograniczenie wynika z konieczności poniesienia opłaty za korzystanie z tej procedury.

Przepis **§ 3** stanowi, że decyzja w sprawie skutków podatkowych dotyczy wyłącznie skutków podatkowych, które wystąpiły przed złożeniem przez zainteresowanego wniosku o konsultację. Zatem nie wydaje się decyzji w sprawie przyszłych (w tym hipotetycznych) czynności lub zdarzeń, lecz takich tylko, które już zaszły i których skutki podatkowe już wystąpiły przed złożeniem wniosku przez zainteresowanego. Co więcej, jeżeli transakcja wywołuje skutki rozciągnięte w czasie (np. w postaci możliwości ujęcia w rachunku podatkowym kosztów uzyskania przychodów z tytułu odpisów amortyzacyjnych od wartości początkowej składnika majątkowego wniesionego aportem), decyzję wydaje się tylko w zakresie tych skutków podatkowych, które wystąpiły przed złożeniem wniosku. Takie ograniczenie jest konsekwencją przyjętej konstrukcji decyzji w sprawie skutków podatkowych, która może stanowić decyzję wymiarową.

Zgodnie z **§ 4** nie wydaje się decyzji w sprawie skutków podatkowych w zakresie skutków podatkowych transakcji, które w dniu złożenia wniosku o konsultację są przedmiotem postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Postępowanie będzie zatem prowadzone pod warunkiem, że w momencie jego wszczęcia nie jest w tym samym zakresie prowadzone jurysdykcyjne postępowanie podatkowe lub kontrola podatkowa albo celno-skarbowa (w szczególności w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego). Na przeszkodzie jego wszczęciu nie będzie natomiast stać toczące się lub już zakończone postępowanie w sprawie wydania interpretacji podatkowej (i *vice versa* – wszczęcie procedury konsultacyjnej nie stoi na przeszkodzie złożeniu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej). Natomiast w ramach procedury konsultacyjnej będzie można podważyć ocenę prawną zawartą w interpretacji indywidualnej, jeżeli okaże się, że występują różnice w stanie faktycznym w stosunku do przedstawionego we wniosku o interpretację.

Jest oczywiste, że procedura konsultacyjna nie może zostać wszczęta w sytuacji, gdy postępowanie podatkowe w sprawie zobowiązania podatkowego zostało wcześniej rozstrzygnięte co do istoty. Taka procedura musiałaby bowiem zostać zakończona wydaniem drugiej decyzji w tej samej sprawie.

Jednocześnie procedura będzie pozostawać bez wpływu na możliwość wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego wymiarowego w pełnym zakresie, tj. nie tylko w zakresie skutków podatkowych danej transakcji, a całego zobowiązania podatkowego za dany okres. Stanowi o tym **§ 6**. W razie wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie obejmującej

transakcję, w odniesieniu do której został złożony wniosek o konsultację, żądanie zawarte we wniosku podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu, a postępowanie wszczęte tym wnioskiem podlega umorzeniu.

Zgodnie z **§ 5** decyzji w sprawie skutków podatkowych nie wydaje się, jeżeli transakcja jest przedmiotem uprzednich porozumień cenowych, opinii zabezpieczającej, o której mowa art. 606 § 1 lub porozumienia podatkowego zawieranego z podatnikiem będącym stroną umowy o współdziałanie.

Postępowanie konsultacyjne będzie prowadzone co do zasady przez organ właściwy w sprawie danego zobowiązania podatkowego na zasadach ogólnych. Wyjątek wprowadza w tym względzie **§ 7**, zgodnie z którym w przypadku prowadzenia więcej niż jednego postępowania konsultacyjnego w sprawie tej samej transakcji przez różne organy podatkowe, w tym w zakresie różnych podatków, postępowanie konsultacyjne jest przekazywane przez te organy do prowadzenia przez dyrektora izby administracji skarbowej, w którego obszarze właściwości miejscowej działają, a jeśli nie działają w obszarze właściwości miejscowej tego samego dyrektora izby administracji skarbowej, do Szefa KAS. Jest to jedno z rozwiązań, które mają służyć zapewnieniu spójności rozstrzygnięć zapadających w postępowaniach konsultacyjnych dotyczących tej samej transakcji.

3. Przepis **art. 582** wymienia elementy wniosku o konsultację (wniosku o wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych). Zgodnie z **§ 1** wniosek taki zawiera oznaczenie wnioskodawcy, wskazanie pozostałych stron lub uczestników transakcji, wskazanie podatku, którego dotyczy, wskazanie rodzaju, przedmiotu i wartości transakcji, wyczerpujący opis przebiegu transakcji wraz ze wskazaniem występujących między uczestniczącymi w niej podmiotami związków, o których mowa w art. 11 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych lub art. 25 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, lub art. 32 ustawy o podatku od towarów i usług, informację o interpretacjach indywidualnych dotyczących transakcji, w tym znanych wnioskodawcy interpretacjach indywidualnych uzyskanych w odniesieniu do tej transakcji przez pozostałe jej strony lub uczestników, informację, czy według wiedzy wnioskodawcy w odniesieniu do tej samej transakcji jest prowadzone inne postępowanie konsultacyjne, a także własne stanowisko wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji. Co istotne, zgodnie z **§ 2** do wniosku należy załączyć dokumentację dotyczącą transakcji, w szczególności oryginały lub uwierzytelnione kopie umów.

Przepis wskazuje elementy samego wniosku; nie oznacza on jednak, że postępowanie podatkowe wszczęte wnioskiem ogranicza się z konieczności jedynie do tych elementów i zawartych w nim informacji. Procedura uregulowana w rozdziale 3 stanowi typ postępowania

podatkowego, a ze względu na treść art. 593 znajdują w niej odpowiednie zastosowanie – w zakresie nieuregulowanym – przepisy działu III. To oznacza, że mają w niej zastosowanie w szczególności przepisy o postępowaniu dowodowym.

Stosownie do **art. 582 § 3** organ podatkowy zawiadamia o złożeniu wniosku pozostałe strony lub pozostałych uczestników transakcji. To da tym podmiotom szansę wystąpienia z własnym wnioskiem – wszczęcia postępowania konsultacyjnego, którego będą stroną. W takim przypadku oba postępowania zostaną przejęte przez organ wyższego rzędu: właściwego dyrektora izby administracji skarbowej lub Szefa KAS.

Zgodnie z **art. 583** przed złożeniem wniosku o konsultację zainteresowany może zwrócić się do organu podatkowego o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących przeprowadzenia konsultacji w jego indywidualnej sprawie, w szczególności celowości wystąpienia z tym wnioskiem, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu wydania decyzji w sprawie skutków podatkowych oraz przewidywanej jej treści. Wątpliwości te mogą zatem dotyczyć zarówno przebiegu procedury, jak i szans na uzyskanie satysfakcjonującego wnioskodawcę wyniku tej procedury. Przepis ten jest wzorowany na podobnym przepisie dotyczącym postępowania w sprawach ustalenia cen transakcyjnych. Jest on przejawem nasilenia cech konsensualnych tej procedury. Ma też zapobiegać występowaniu przez zainteresowanego z wnioskiem o konsultację, gdy w sposób oczywisty wniosek ten nie może doprowadzić do pożądanego przezeń rezultatu. Stworzenie zainteresowanym możliwości pozyskania wstępnej orientacji co do szans uzyskania decyzji w sprawie skutków podatkowych jest zasadne w sytuacji, gdy postępowanie jest obciążone istotną opłatą.

Stosownie do art. **584 § 1-3** w toku postępowania organ podatkowy i wnioskodawca mogą odbywać spotkania uzgodnieniowe, z których sporządza się protokół. Możliwe jest także utrwalenie przebiegu spotkania uzgodnieniowego za pomocą aparatury rejestrującej obraz i dźwięk, tym na informatycznych nośnikach danych. Kopia protokołu jest przekazywana organom właściwym dla pozostałych stron lub uczestników transakcji będącej przedmiotem postępowania konsultacyjnego.

W trakcie postępowania konsultacyjnego może okazać się, że zajdzie potrzeba modyfikacji wniosku (np. rozszerzenia lub zawężenia jego zakresu) lub dostarczenia dodatkowych dokumentów i złożenia wyjaśnień. To w szczególności w celu poczynienia uzgodnień w tym zakresie organ podatkowy i wnioskodawca mogą odbywać spotkania uzgodnieniowe.

Zgodnie z **art. 585** wnioskodawca ma obowiązek lojalnego poinformowania organu prowadzącego postępowanie o wszystkich faktach, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, także w przypadku, gdy fakty te nie dotyczą bezpośrednio wnioskodawcy, lecz innych

podmiotów, w tym jego jednostek dominujących lub zależnych w rozumieniu ustawy o rachunkowości. Lojalność w wykonywaniu obowiązku informacyjnego oznacza, że strona powinna informować organ w sposób wyczerpujący, niezwłocznie, mając na względzie realizację celu procedury konsultacyjnej. Oznacza to także przedstawienie i wyjaśnienie organowi kwestii, które niekoniecznie są związane ze sprawą w sposób bezpośredni, ale – na przykład – stwarzają jej prawnie istotny kontekst.

Istotną treść niesie również **art. 586**. Zgodnie z **§ 1** do czasu wydania decyzji w sprawie skutków podatkowych wnioskodawca może zmienić swoje stanowisko co do skutków podatkowych transakcji. Stosownie do **§ 2** przed wydaniem decyzji w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy doręcza wnioskodawcy projekt rozstrzygnięcia, wyznaczając mu czternastodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie tego projektu. Stosownie do **§ 3** przepis art. 140 § 1 stosuje się odpowiednio, tj. wnioskodawca może po otrzymaniu projektu rozstrzygnięcia, a przez wydaniem decyzji dokonać korekty deklaracji.

To oznacza, że do czasu wydania decyzji wnioskodawca zachowuje swobodę co do sposobu postępowania. Otrzymawszy projekt rozstrzygnięcia – a tym samym pozyskawszy wiedzę na temat sposobu, w jaki sprawa będzie rozstrzygnięta – wnioskodawca może postąpić według swojego uznania: albo wycofać wniosek (co jest możliwe na zasadach ogólnych i spowoduje umorzenie postępowania), albo zmienić swoje stanowisko co do skutków podatkowych transakcji (co może spowodować zmianę stanowiska organu podatkowego, a w konsekwencji także zmianę treści rozstrzygnięcia zawartego w decyzji), albo skorygować deklarację (np. zgodnie z oczekiwaniami organu podatkowego), albo wreszcie nie czynić nic (w takim przypadku decyzja zostanie wydana zgodnie z projektem, następnie zaś wnioskodawca będzie mógł zdecydować o jej zaskarżeniu lub pozostawieniu tak, by stała się ostateczna i się uprawomocniła). Pozwoli to wnioskodawcy decydować o tym, czy w razie gdy uzgodnienia z organem podatkowym będą prowadzić do rezultatu dla niego niesatysfakcjonującego, doprowadzić do nieefektywnego zakończenia procedury (umorzenia postępowania), czy też wejść na drogę sporu z organem (zaskarżyć wydaną decyzję).

4. W postępowaniu konsultacyjnym są wydawane decyzje. Decyzje te, na zasadach ogólnych, są wiążące dla organu podatkowego i podatnika oraz podlegają zaskarżeniu – w trybie odwoławczym i przez wniesienie skargi do sądu administracyjnego. Decyzje ostateczne będą mogły zostać wzruszone w razie wystąpienia jednej z przesłanek uzasadniających stwierdzenie nieważności decyzji podatkowej lub wznowienie postępowania prowadzącego do wydania decyzji.

Kolejne przepisy – **art. 587 i 588** – określają treść decyzji w sprawie skutków podatkowych. Treść ta jest zróżnicowana w zależności od tego, czy zachodzą powody wydania decyzji wymiarowej.

Zgodnie z **art. 587 § 1-2** decyzja w sprawie skutków podatkowych zawiera ocenę stanowiska wnioskodawcy co do skutków podatkowych transakcji wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym tej oceny. W razie uznania stanowiska wnioskodawcy za nieprawidłowe decyzja w sprawie skutków podatkowych zawiera także wskazanie prawidłowego stanowiska wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

W przypadku wystąpienia przesłanek wskazanych w przepisach art. 130 § 2 lub 4, tj. w razie stwierdzenia, że złożona deklaracja lub dokonane rozliczenie są nieprawidłowe, w związku z czym zachodzą przesłanki wydania decyzji wymiarowej (określającej), w decyzji w sprawie skutków podatkowych organ podatkowy dokonuje wymiaru podatku w zakresie skutków podatkowych transakcji objętej wnioskiem o konsultację (**art. 588**). Taka decyzja ma charakter cząstkowy: ma przymiot powagi rzeczy osądzonej tylko w odniesieniu do tego wycinka zobowiązania podatkowego, które było przedmiotem postępowania oraz staje się przedmiotem orzekania decyzją w sprawie skutków podatkowych. Dlatego w uzasadnieniu tej decyzji organ podatkowy informuje jej adresata o tym, że w pozostałym zakresie złożona przez niego deklaracja wywołuje skutki prawne.

Przepis **art. 588** nie przewiduje możliwości wydawania decyzji ustalających, ponieważ w ich przypadku samo złożenie przez podatnika informacji podatkowej uruchamia (wszczyna) zwykłe postępowanie podatkowe.

Zgodnie z **art. 589** decyzja w sprawie skutków podatkowych rozstrzyga sprawę co do istoty w zakresie transakcji i podatku określonych we wniosku o konsultację. Wydając decyzję w sprawie skutków podatkowych lub decyzję wymiarową dla pozostałych stron lub uczestników transakcji organy podatkowe są obowiązane zachować spójność rozstrzygnięcia w traktowaniu transakcji na gruncie prawa materialnego (§ 2).

5. Przepisy **art. 590-591** dotyczą opłaty, którą wnioskodawca obowiązany jest wnieść, aby uzyskać decyzję w sprawie skutków podatkowych transakcji. Wniosek o konsultację podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego właściwego w sprawie konsultacji w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku (§ 1).

Opłata została skalkulowana na poziomie umożliwiającym pokrycie kosztów przeprowadzenia przez organ podatkowy procedur, a zarazem odzwierciedlającym korzyści, jakich może oczekiwać wnioskodawca z jej przeprowadzenia (które naturalnie są większe w przypadku transakcji o większej wartości). Jednocześnie zasadne jest również uzależnienie wysokości

opłaty od wielkości przedsiębiorcy, tj. skali prowadzonej przez niego działalności gospodarczej.

Stosownie do **§ 2** wysokość opłaty od wniosku o konsultację wynosi 1 procent wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji, przy czym dla konsultacji dotyczącej transakcji niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – nie mniej niż 500 zł i nie więcej niż 1 000 zł; transakcji związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i wniosków składanych przez: a) mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców – nie mniej niż 1 000 zł i nie więcej niż 7 500 zł; b) średnich przedsiębiorców – nie mniej niż 2 500 zł i nie więcej niż 25 000 zł; c) dużych przedsiębiorców – nie mniej niż 5 000 zł i nie więcej niż 50 000 zł.

W przypadku gdy wniosek o konsultację dotyczy części przedmiotu transakcji, jako wartość transakcji, o której mowa w § 2, przyjmuje się wartość tej części (**§ 3**). Może to mieć miejsce przykładowo w sytuacji, gdy wnioskodawca występuje o konsultację skutków podatkowych nabycia nieruchomości wniesionej aportem do spółki w ramach wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa. Wtedy wniesienie wkładu niepieniężnego w postaci przedsiębiorstwa jest w rozumieniu omawianych przepisów transakcją, jednak opłata obliczana będzie nie od wartości całego przedsiębiorstwa, a jedynie od wartości nieruchomości, której dotyczy wniosek.

W przypadku gdy udziałowcem, akcjonariuszem lub wspólnikiem mikroprzedsiębiorcy, małego przedsiębiorcy albo średniego przedsiębiorcy w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców jest, bezpośrednio lub pośrednio, odpowiednio, średni przedsiębiorca albo duży przedsiębiorca w rozumieniu tej ustawy, opłatę przyjmuje się w wysokości wyższej, ustalonej zgodnie z § 2 dla tego udziałowca, akcjonariusza lub wspólnika. Opłata ulega zatem w takich przypadkach podwyższeniu do właściwego podmiotom prowadzącym działalność w skali odpowiadającej skali działalności wspólnika. Rozwiązanie to jest podyktowane wolą zapewnienia właściwego poziomu opłaty – w sytuacji, gdy w niektórych sektorach działalności gospodarczej (np. w branży nieruchomościowej) typowe jest powoływanie do celów inwestycyjnych spółek celowych. Spółki te, mimo swojego statusu małego przedsiębiorcy, dokonują transakcji wartościowo istotnych.

W przypadku niemożności ustalenia wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji opłata od wniosku o konsultację ma charakter ryczałtowy; jej wysokość odpowiada połowie wartości górnej granicy przedziałów kwotowych wskazanych w § 2, odpowiednio (**§ 5**).

Przepis **§ 6** precyzuje, że wartością transakcji jest wartość rynkowa rzeczy lub praw majątkowych będących jej przedmiotem.

Jeżeli jednym wnioskiem zainteresowany występuje o konsultację w sprawie skutków podatkowych więcej niż jednej transakcji lub w więcej niż jednym podatku, opłatę pobiera się odrębnie od każdej transakcji oraz każdego podatku (**§ 7-8**). Jednak opłata od drugiego i każdego kolejnego podatku wynosi 30% opłaty ustalonej według zasad ogólnych (§ 8 *in fine*).
W przypadku gdy organem właściwym w zakresie podatku, którego dotyczy konsultacja, jest samorządowy organ podatkowy (wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa), opłata stanowi dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego. W innych przypadkach stanowi ona dochód budżetu państwa (**§ 9**).
Przepisy przewidują także trzy przypadki, w których opłata podlega zwrotowi (**§ 10**). Podlega ona zwrotowi w całości w przypadku odmowy wszczęcia postępowania, pozostawienia wniosku o konsultację bez rozpatrzenia lub umorzenia postępowania z przyczyn innych niż cofniecie wniosku przez wnioskodawcę (np. gdy po wszczęciu postępowania w sprawie skutków podatkowych zostanie wszczęte z urzędu pełne postępowanie w sprawie zobowiązania podatkowego). Racją takiego rozwiązania jest to, że gdy organ podatkowy faktycznie nie przeprowadzi postępowania zakończonego wydaniem rozstrzygnięcia merytorycznego, lecz wyda rozstrzygnięcie formalne tamujące bieg postępowania, nie ma podstaw do obciążania kosztami zainteresowanego. Podobnie jest w przypadku, gdy organ podatkowy sam widzi potrzebę przeprowadzenia kompleksowego postępowania podatkowego. Takie postępowanie jest bowiem prowadzone na zasadach ogólnych i jak każde inne standardowe postępowanie jurysdykcyjne powinno być dla zobowiązanego bezpłatne.
Opłata podlega także zwrotowi, lecz jedynie w połowie, w razie cofnięcia wniosku przez zainteresowanego przed doręczeniem wnioskodawcy projektu rozstrzygnięcia. Cofnięcie wniosku może mieć miejsce na różnych etapach rozpatrywania wniosku przez organ podatkowy; zwrot połowy kwoty ma za zadanie sprawić, by został pokryty koszt dotychczas podjętych czynności (które okazują się nieefektywne i podjęte na próżno; wobec cofnięcia wniosku postępowanie zostanie umorzone). Ma także zapobiegać czysto taktycznemu wnoszeniu przez zainteresowanych o konsultację – po to tylko, by przekonać się wstępnie, jakie jest zdanie organu podatkowego. Takiemu wstępnemu rozeznaniu ma służyć poprzedzające wszczęcie postępowania na wniosek zainteresowanego spotkanie wstępne, o którym mowa w art. 583, a nie sama procedura konsultacyjna. Natomiast jeżeli wnioskodawca cofa wniosek już po otrzymaniu projektu rozstrzygnięcia, zwrot choćby części opłaty nie byłby zasadny – przed sporządzeniem takiego projektu organ podatkowy przeprowadza bowiem wszystkie czynności umożliwiające rozpatrzenie wniosku.

Opłata podlega zwrotowi w odpowiedniej części, jeśli została uiszczona w kwocie wyższej niż należna.

Zwrot opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia efektywnego lub nieefektywnego załatwienia wniosku o konsultację (**§ 11**).

Przepis **art. 591** odnosi się do przypadku, gdy w toku postępowania w sprawie skutków podatkowych organ stwierdzi, że wartość transakcji, która może być przedmiotem konsultacji, jest wyższa od podanej we wniosku. Organ ten ustala wówczas wysokość opłaty uzupełniającej, obliczonej według tego samego algorytmu, co wskazany zgodnie z art. 590. Do opłaty tej stosują się pozostałe przepisy ujęte w art. 590 (między innymi dotyczące zwrotu opłaty), z tym że opłata uzupełniające podlega wpłacie w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia w sprawie jej ustalenia. Na postanowienie w sprawie ustalenia opłaty uzupełniającej służy zażalenie (**§ 3**).

6. Ważna regulacja została ujęta w **art. 592.** Zgodnie z **§ 1** przepisy rozdziału 3 nie ograniczają możliwości wydania w wyniku postępowania podatkowego decyzji wymiarowej w zakresie tego samego podatku za ten sam rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, których dotyczy decyzja w sprawie skutków podatkowych.

Jednocześnie charakter wiążący decyzji w sprawie skutków podatkowych dla organów podatkowych wyraża się w tym, że w postępowaniu podatkowym organy te co do zasady nie będą mogły zająć stanowiska różniącego się od wyrażonego w tej decyzji (w jej zakresie przedmiotowym, wycinkowym w porównaniu z zakresem postępowania podatkowego mającego za przedmiot określenie zobowiązania podatkowego). Zgodnie z **§ 2** w decyzji wymiarowej, o której mowa w § 1, organ podatkowy uwzględnia treść decyzji w sprawie skutków podatkowych, w tym wymiar podatku dokonany w niej na podstawie art. 590. Z dniem, w którym decyzja wymiarowa, o której mowa w § 1, stanie się ostateczna, decyzja w sprawie skutków podatkowych wygasa w zakresie objętym decyzją wymiarową. Organ podatkowy wskazuje na to w uzasadnieniu decyzji wymiarowej (**§ 5**). Jeżeli zatem decyzja w sprawie skutków podatkowych dotyczyła rozliczenia za kilka okresów, natomiast przedmiotem decyzji wymiarowej był tylko jeden okres (np. jeden rok podatkowy w podatku dochodowym od osób prawnych), decyzja w sprawie skutków podatkowych wygasa tylko w odniesieniu do rozliczenia za ten jeden okres (rok).

Projekt kreuje dwa wyjątki od zasady związania organu podatkowego decyzją w sprawie skutków podatkowych. Po pierwsze, organ podatkowy może nie uwzględnić treści decyzji w sprawie skutków podatkowych w decyzji wymiarowej wydanej w wyniku procedury wzajemnego porozumiewania lub procedury arbitrażowej, prowadzonej na podstawie

ratyfikowanej umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innej ratyfikowanej umowy międzynarodowej, której stroną jest Rzeczpospolita Polska. Po drugie, może jej nie uwzględnić w decyzji wymiarowej wydanej z zastosowaniem art. 33, art. 5 ust. 5 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług lub innych przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania, albo środków ograniczających umowne korzyści.

7. Wreszcie, zgodnie z **art. 593**, w sprawach nieuregulowanych w rozdziale 3 stosuje się odpowiednio przepisy działu III, a zatem wszelkie przepisy o postępowaniu podatkowym. Postępowanie w sprawie skutków podatkowych transakcji różni się od postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego głównie tym, że zostaje wszczęte na wniosek (podlegający opłacie), jego przedmiot jest ograniczony do skutków podatkowych danej transakcji oraz poszerzone są w nim (względem zwykłego postępowania jurysdykcyjnego) możliwości zarządzania przez wnioskodawcę jego przebiegiem. Co do innych aspektów, w tym zwłaszcza postępowania dowodowego, nie różni się ono natomiast od standardowego postępowania wymiarowego. Do konsultacji skutków podatkowych transakcji stosuje się też dział I.

Rozdział 4. Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania

Oddział 1. Postępowanie w przypadku unikania opodatkowania

1. Wyodrębnienie tego rozdziału w ramach procedur szczególnych jest wynikiem rozbicia sztucznie stworzonego dotychczasowego Działu IIIa oraz jest uzasadnione systematyką projektowanej ustawy nakazującą uporządkowanie i oddzielenie przepisów prawa materialnego od przepisów postępowania. Dotychczasowy dział IIIa o.p. zawierając regulacje z obu zakresów sztucznie został wprowadzony pomiędzy działy określające podstawy zobowiązań podatkowych i postępowania podatkowego. Zaproponowane w projekcie uporządkowanie tej materii prowadzi do wniosku, że przepisy ogólne dotyczące klauzuli (**dział I, rozdział 3**) mają zastosowanie w każdym przypadku, gdy należy się do nich odwołać prowadząc postępowanie w przypadku unikania opodatkowania i to bez konieczności ich przywoływania w dziale IV postępowania szczególne.

Zaproponowana procedura ma charakter szczególny i wiążący się z wieloetapowym często długotrwałym postępowaniem. Należy jednak pamiętać, że najistotniejszą funkcją klauzuli powinna jednak być prewencja. Działanie podatnika prowadzące do unikania opodatkowania wiązałoby się z ryzykiem wymiaru zobowiązania podatkowego w sposób niweczący korzyść podatkową uzyskaną w wyniku tego działania. Do tego dochodziłaby konieczność zapłacenia odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej. Nawet przy umiarkowanej skali stosowania

klauzuli sam fakt jej obecności w systemie prawnym powinien zniechęcać do działań zmierzających do unikania opodatkowania. Wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania porządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając poprzez swoją treść i praktykę stosowania granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej. Założyć należy, że klauzula przyczyni się też do uporządkowania relacji między prawem podatkowym i cywilnym, podkreślając tu autonomię prawa podatkowego.

2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie uprawniony do wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia do dalszego prowadzenia toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli istnieje możliwość zastosowania klauzuli. W **art. 594 § 1 pkt 1-5** wskazano rodzaje postępowań podatkowych, w ramach których możliwe jest zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Zamknięty katalog tych postępowań uwzględnia również postępowania w zakresie odpowiedzialności podatkowej płatnika. Konsekwencją tego rozwiązania jest objęcie tym postępowaniem schematów polegających na uniknięciu opodatkowania dochodu u źródła oraz określanie takich czynności odpowiednich, które wskazywałyby na obowiązek płatnika do obliczenia, pobrania i odprowadzenia podatku (**art. 594 § 1 pkt 4**).

Aby umożliwić wyspecjalizowanemu organowi podatkowemu wyjaśnianie stanu faktycznego sprawy za pomocą czynności kontrolnych w kierunku zagadnienia unikania opodatkowania, Szef KAS jest uprawniony do przejęcia również kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego (**art. 594 § 2-6**). Czynności podjęte w postępowaniu przez dotychczasowe organy podatkowe pozostaną w mocy (**art. 594 § 5**). Szef KAS z racji sprawowanego nadzoru nad organami podatkowymi będzie z urzędu przez te organy informowany o ujawnieniu w toku prowadzonych postępowań przesłanek wskazujących na podstawy wydania decyzji z zastosowaniem art. 33. Szef KAS w takiej sytuacji będzie uprawniony do wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia do dalszego prowadzenia toczącego się postępowania podatkowego lub kontroli celno-skarbowej, jeżeli istnieje możliwość zastosowania klauzuli. Czynności podjęte w postępowaniu przez dotychczasowe organy podatkowe pozostaną w mocy (**art. 594 § 5**).

Przejęcie toczącego się postępowania następować będzie w drodze niezaskarżalnego postanowienia, które doręczane będzie stronie oraz właściwemu uprzednio w sprawie organowi podatkowemu (**art. 594 § 1 i 6**). W postanowieniu o wszczęciu postępowania podatkowego lub o przejęciu postępowania zostanie wyznaczony zakres, w jakim Szef KAS będzie prowadzić postępowanie (**art. 594 § 4**). Zgodnie natomiast z **§ 7 art. 594** w przypadku gdy będąca stroną postępowania podatkowego spółka cywilna, jawna, partnerska, komandytowa albo

komandytowo-akcyjna została rozwiązana w jego trakcie, postępowanie podatkowe kończy się decyzją, o której mowa w art. 263 § 4.

3. Jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem środków ograniczających umowne korzyści, przepisy niniejszego oddziału oraz przepis art. 33 § 7 stosuje się odpowiednio (**art. 594 § 8**). Zaznaczyć należy, że system prawa podatkowego obok generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zawiera również inne instytucje przeciwdziałające unikaniu opodatkowania. Wskazać w tym miejscu należy m.in. tzw. małe klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania zawarte w art. 12 ust. 13 i 14 i art. 22c u.p.d.o.p. Nie można również pominąć przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przeprowadzanego za pośrednictwem art. 594 § 1. Analiza schematów unikania opodatkowania wskazuje, że nierzadko powstają wątpliwości, czy skutki unikania opodatkowania mogą zostać zniwelowane za pośrednictwem innych niż klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego, a jeśli tak, to czy w takim samym stopniu. Wątpliwości takie powstają m.in. na tle zespołów czynności prowadzących do unikania opodatkowania, w których jeden z etapów czynności podlega wyraźnie jednej z małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. Omawianą intencję projektodawcy będzie realizować proponowany **art. 596**. Na mocy ww. przepisu, Szef KAS będzie mógł odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub przejęcia postępowania podatkowego, kontroli celno-skarbowej lub kontroli podatkowej, jeżeli zastosowanie innych niż art. 33 lub umowna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania przepisów prawa podatkowego pozwoli na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Postępowanie zaś wszczęte lub przejęte Szef KAS będzie mógł przekazać innemu organowi podatkowemu, który zastosuje inne przepisy niwelujące skutki unikania opodatkowania. Omawiana regulacja nie będzie mogła być podstawą zarzutu w przypadku wystąpienia ewentualnej kolizji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub umownych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania z innymi przepisami prawa materialnego. Celem regulacji nie jest poszerzanie kompetencji Szefa KAS w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, lecz usunięcie nieuzasadnionych przeszkód przy stosowaniu klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w skomplikowanych stanach faktycznych. Nie będzie także możliwe prowadzenie równoległego postępowania przez dwa różne organy podatkowe. Postępowanie podatkowe zarówno wszczęte na podstawie art. 348, jak i **art. 594 § 1** dotyczy bowiem danego podatku w konkretnym okresie rozliczeniowym. Wydanie dwóch decyzji w tych postępowaniach jest jednoznaczne z nieważnością postępowania w jednym z nich.

4. W myśl **art. 595–598** (odpowiednik obowiązujących od 1 stycznia 2019 r. art. 119ga–119gd)[518], zasady przejmowania spraw przez Szefa KAS będą jednolite w każdej z procedur, tj. postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa. Szef KAS może odmówić wszczęcia postępowania podatkowego lub odmówić przejęcia postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, zaś postępowanie wszczęte lub przejęte może umorzyć lub przekazać właściwemu organowi podatkowemu, jeżeli zastosowanie innych niż art. 33 przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, np. tzw. małych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania. W takiej sytuacji, Szef KAS może umorzyć wszczęte na podstawie art. 594 § 3 postępowanie podatkowe, a przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową przekazać organowi podatkowemu. W sprawie przekazania, o którym mowa powyżej wydaje się postanowienie, które doręcza się stronie oraz organowi podatkowemu, któremu sprawa jest przekazywana. Czynności dokonane przed przekazaniem sprawy pozostają w mocy. W przypadku przejęcia postępowania podatkowego od samorządowego organu podatkowego, Szef KAS będzie uprawniony na podstawie **art. 597** do wystąpienia do tego organu o zajęcie stanowiska w wyznaczonym terminie (nie dłuższym niż 2 miesiące) w zakresie zebranych w postępowaniu dowodów i materiałów. Zmiana ta umożliwi samorządowemu organowi podatkowemu bardziej aktywne uczestnictwo w postępowaniu podatkowym związanym z jego dochodami budżetowymi i przedstawienia swojej oceny prawnej sprawy. Należy wskazać, że zgodnie z **§ 2 art. 598** wydanie decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego, o którym mowa w art. 731, w toku postępowania podatkowego określonego w niniejszym rozdziale albo przed wszczęciem lub przejęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 594 § 1 lub 3, następuje po zasięgnięciu opinii Szefa KAS.

5. Przepis **art. 601** kreuje uprawnienie dla podmiotów uczestniczących w czynności, której skutki podatkowe określono w decyzji wydanej na podstawie art. 33 § 6. W **art. 601 § 1** stwierdzono, że podmiot inny niż strona postępowania zakończonego decyzją wydaną w sprawie, o której mowa w art. 594 § 1, uczestniczący w czynności, której skutki podatkowe określono w tej decyzji, z wyłączeniem skutków podatkowych określonych na podstawie art. 33 § 6, może skorygować swoją deklarację, uwzględniając treść decyzji, a także wystąpić z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku, jeżeli decyzja jest ostateczna,

[518] Art. 3 pkt 30 ustawy z dnia 23 października 2018r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193).

a w przypadku złożenia skargi – jeżeli sąd administracyjny prawomocnie oddalił skargę na tę decyzję, oraz decyzja ta została wykonana w całości. Warunki te zapewnią, aby podmiot uczestniczący w czynności mógł skorzystać z uprawnienia w momencie, gdy decyzja z zastosowaniem art. 33 nie jest już przedmiotem kontroli organu podatkowego lub sądu administracyjnego. Ponadto skorzystanie z tego uprawnienia nie przyniesie ujemnego wyniku fiskalnego, który mógłby wystąpić, gdyby podmiot otrzymujący decyzję na podstawie art. 33 nie wykonał jej w całości, zaś podmiot uczestniczący w czynności – w wyniku skorzystania z uprawnienia – np. zwiększył wysokość kosztów uzyskania przychodów. Uprawnienie nie będzie przysługiwać, jeżeli w decyzja została wydana m.in. na podstawie art. 33 § 6. W tym bowiem przypadku organ podatkowy nie będzie wywodził skutków podatkowych z dokonania czynności odpowiedniej lub zaniechania działania. Na podstawie **art. 601 § 2** Szef KAS, po stwierdzeniu spełnienia warunków określonych w § 1, poinformuje w drodze postanowienia w ciągu miesiąca podmioty uczestniczące w czynności o możliwości skorzystania z uprawnienia. Podmioty uczestniczące w czynności będą mogły – zgodnie z § 3 – złożyć korektę deklaracji lub wniosek o stwierdzenie nadpłaty lub zwrot podatku w terminie miesiąca od otrzymania postanowienia zaś pouczenie w tym zakresie będzie elementem zawiadomienia. Wskazane wydaje się bowiem zakreślenie terminu, w którym skorzystanie z uprawnienia będzie skutecznie możliwe, skoro będzie immanentnie wiązać się z treścią decyzji. W sytuacji skierowania zawiadomienia do podmiotów uczestniczących w czynności konieczne jest wyłączenie regulacji zawartych w art. 99, dotyczących tajemnicy skarbowej. Podmioty te nie były bowiem stronami zakończonego postępowania podatkowego.

Bieg terminu na skorzystanie z tego uprawnienia podlega zawieszeniu jeżeli skorzystanie z niego nie będzie możliwe – np. z powodu trwającej kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego (**art. 601 § 4**). Jeżeli jednak otrzymanie zawiadomienia na podstawie § 3 zbiegnie się z prowadzonym postępowaniem podatkowym, to strona postępowania będzie mogła zażądać od organu podatkowego uwzględnienia uprawnień wynikających z § 1 w toku tego postępowania, o ile będzie ono związane z przedmiotowymi uprawnieniami (**art. 601 § 5**).

6. W **art. 602** określono kwestie związane z zakończeniem przez Szefa KAS postępowania podatkowego, w którym może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 33. W sytuacji gdy w trakcie wszczętego lub przejętego postępowania Szef KAS stwierdzi unikanie opodatkowania, wydaje decyzję z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli natomiast w sprawie nie występują przesłanki do zastosowania klauzuli, umarza postanowieniem wszczęte lub przejęte postępowanie. Będzie tak wówczas, gdy nie ma potrzeby dalszego prowadzenia postępowania (np. prawidłowa deklaracja podatnika). W **§ 1** użyto alternatywy

łącznej („lub”), aby organ podatkowy był władny jednocześnie umorzyć własne postępowanie podatkowe wszczęte na podstawie art. 595 § 3 oraz przekazać przejętą kontrolę podatkową lub kontrolę celno-skarbową właściwemu organowi podatkowemu. W **art. 602 § 2** poszerzono kompetencję Szefa KAS jako organu odwoławczego, jeżeli dojdzie on do przekonania, że w sprawie nie będzie mieć zastosowania art. 33. Organ odwoławczy będzie mógł w tym przypadku uchylić decyzję organu pierwszej instancji i jednocześnie przekazać sprawę właściwemu organowi podatkowemu. W przypadku gdy postępowanie powinno być prowadzone dalej (np. są wątpliwości co do poprawności zadeklarowanego i zapłaconego podatku), Szef KAS przekazuje sprawę właściwemu organowi. Organ może zakończyć postępowanie na ogólnych zasadach – wydając decyzję (bez klauzuli) lub umarzając postępowanie.

W przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści, Szef KAS jako organ podatkowy stosujący przepisy przeciwko unikaniu opodatkowania jest zobowiązany do załatwienia sprawy w całości, a zatem kontynuowanie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej jest się zbędne. Z tego względu **art. 602 § 3** wskazuje, że wydanie decyzji z zastosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści (art. 594 § 8 w zw. z art. 602 § 3) będzie stanowić jednocześnie zakończenie kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej w przejętym zakresie.

7. Szef KAS może zasięgnąć opinii Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania co do zasadności zastosowania art. 33 w prowadzonym postępowaniu (**art. 599**). Opinia tego niezależnego od administracji podatkowej eksperckiego ciała doradczego będzie wydawana na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego lub postępowania odwoławczego. Na etapie postępowania pierwszoinstancyjnego uprawnionym do złożenia wniosku byłby wyłącznie Szef KAS, jeśli dostrzega uzasadnione przesłanki do zastosowania klauzuli. Wraz z wnioskiem Szef KAS zobowiązany będzie do przedstawienia analizy i stanowiska co do wystąpienia przesłanek do zastosowania klauzuli. Szef KAS będzie obligatoryjnie składać wniosek o wydanie opinii przez Radę, jeśli podatnik zwróci się o to w odwołaniu (**art. 599 § 2**). W decyzji organu pierwszej instancji, wydanej na podstawie art. 33, będzie zawarte pouczenie o prawie złożenia wniosku o zasięgnięcie opinii Rady do Spraw Unikania Opodatkowania. Mimo braku wniosku podatnika, aż do zakończenia postępowania organ prowadzący postępowanie będzie mógł wystąpić do Rady z wnioskiem o wydanie opinii. Uzyskanie takiej opinii nie będzie jednak obligatoryjne.

8. Zgodnie z treścią **art. 603**, Szef KAS prowadząc postępowanie podatkowe w zakresie unikania opodatkowania może korzystać z instytucji zawartych w dziale III. Odesłanie zawarte

w tym przepisie pozwala także na zastosowanie w toku postępowania podatkowego przepisów art. 45, art. 46, art. 49, art. 49b i art. 51 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej, które kreują uprawnienia o charakterze procesowym (żądanie informacji).

Oddział 2. Opinie zabezpieczające

1. W **art. 604–615** uregulowane zostały zasady i tryb wydawania opinii zabezpieczających. Zgodnie z **art. 606 § 1** właściwym w zakresie wydawania opinii zabezpieczającej będzie Szef KAS. Stosownie do **art. 604 § 1** Szef KAS na wniosek zainteresowanego wydaje, w jego indywidualnej sprawie, opinię zabezpieczającą przed zastosowaniem wobec niego przepisów rozdziału 4 działu I „Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania" w okolicznościach przedstawionych we wniosku. Opinię taką na wniosek zainteresowanego Szef KAS wyda w razie stwierdzenia, że planowane lub dokonane przez zainteresowanego czynności, przedstawione przez niego we wniosku, nie stanowią unikania opodatkowania w rozumieniu art. 33. Procedura wydawania opinii zabezpieczających w indywidualnych sprawach będzie szeroko ujmowała możliwość zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, uwzględniając też zawarte w tej klauzuli aspekty gospodarcze planowanych działań i relacje korzyści gospodarczych i podatkowych. Przedmiotem tej opinii nie będzie ocena stanowiska wnioskodawcy, ale ocena, czy w okolicznościach przestawionych we wniosku istnieją przesłanki do zastosowania klauzuli.

W **art. 604 § 2** wskazano, że z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej mogą wystąpić zainteresowani dokonujący niezależnych, ale analogicznych czynności. Treść przepisu nie wymaga, że zainteresowani powinni być powiązani przedstawianą do oceny czynnością. Zainteresowani powinni być powiązani tą samą czynnością, która zostaje poddana pod ocenę organu podatkowego. Podobne rozwiązanie, w przypadku postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej, zastosowano w art. 560 § 1.

2. Wniosek może dotyczyć czynności dokonanej, rozpoczętej lub dopiero planowanej. W **art. 605** wskazane są elementy, jakie powinien zawierać wniosek o wydanie opinii. Zgodnie z zawartym w **art. 605 § 1** wprowadzeniem do wyliczenia, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne dla określenia podatkowych skutków czynności oraz zastosowania do tej czynności art. 33 § 1. Tak zakreślony obszar informacji odpowiada informacjom najbardziej oczekiwanym i przydatnym do oceny, czy dana czynność stanowi unikanie opodatkowania oraz zawartościom punktów znajdujących się w treści tego paragrafu.

Są to w szczególności:

1) dane identyfikujące wnioskodawcę;
2) wskazanie podmiotów dokonujących czynności;
3) wyczerpujący opis czynności wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych;
4) NSP w rozumieniu przepisów działu III rozdziału 15 odnoszący się do uzgodnienia albo wyjaśnienie, z jakich powodów faktycznych lub prawnych uzgodnienie nie podlegało zgłoszeniu celem nadania NSP;
5) wskazanie celów, których realizacji czynność ma służyć;
6) wskazanie ekonomicznego lub gospodarczego uzasadnienia czynności;
7) określenie skutków podatkowych, w tym korzyści podatkowych, będących rezultatem czynności objętych wnioskiem;
8) wskazanie korzyści podatkowych innych niż w pkt 7, niepodlegających ocenie określonej w art. 608 pkt 2, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności;
9) wskazanie innych czynności planowanych, rozpoczętych lub dokonanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych, o których mowa w pkt 7 i 8;
10) przedstawienie własnego stanowiska w sprawie.

Jak wskazano w pkt 6, wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać wskazanie korzyści podatkowych będących rezultatem czynności objętych wnioskiem. Warto zauważyć, że wskazanie tego elementu może być korzystne dla wnioskodawcy, gdyż będzie to pozwalało ocenić organowi, czy wskazane przez wnioskodawcę istotne korzyści ekonomiczne i biznesowe uzasadniające przyjętą przez niego konstrukcję prawną przeważają nad ewentualnymi korzyściami podatkowymi. Do wniosku może być załączona dokumentacja dotycząca czynności, w szczególności oryginały lub kopie umów lub ich projektów.

W **art. 605 § 1 pkt 9** uzupełniono zakres informacji przedstawianych we wniosku o wskazanie innych niż ocena korzyści podatkowych, których osiągnięcie uzależnione jest choćby pośrednio od dokonania czynności oraz o wskazanie innych czynności dokonanych, rozpoczętych lub planowanych, od których choćby pośrednio uzależnione jest osiągnięcie korzyści podatkowych, do których zastosowanie będzie mieć opinia zabezpieczająca oraz wymienionych w pkt 7 i 8. Zakres przedstawianych informacji pozwoli organowi

podatkowemu ocenić działania podatnika w szerszym kontekście oraz wykluczy celowość wąskiego przedstawiania przez zainteresowanego kwestii dotyczących uzyskiwanej korzyści podatkowej. Jest to szczególnie istotne ze względu na treść art. 37, w myśl którego czynność to także zespół czynności. Ewentualne pominięcie przez zainteresowanych podania informacji wymaganych przez art. 605 § 1 pkt 7 i 8 powinno prowadzić do ograniczenia ochrony wynikającej z uzyskanej opinii zabezpieczającej, o ile informacje te miałyby wpływ na ocenę możliwości zastosowania art. 33 § 1 do korzyści podatkowej.

Zgodnie z **art. 605 § 3** Szef KAS wzywa wnoszącego wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej do usunięcia braków, o których mowa w § 1, w terminie 14 dni od dnia doręczenia wezwania, z pouczeniem, że nieusunięcie tych braków spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia.

Zgodnie z **art. 614** minister właściwy do spraw finansów publicznych może określić, w drodze rozporządzenia, wzory wniosków, o których mowa w art. 604 § 2 i art. 605 § 1 oraz sposób uiszczenia opłaty, o której mowa w art. 610 § 1, mając na względzie konieczność ujednolicenia formy składanych wniosków i pouczenia składających wniosek o skutkach prawnych złożenia fałszywego oświadczenia w zakresie, o którym mowa w art. 558 § 7, oraz zapewnienia sprawnej obsługi wnioskodawców.

3. Ponieważ **art. 605** *in principio* stanowi o tym, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej powinien zawierać dane istotne z punktu widzenia skutków podatkowych czynności, dane takie mogą objąć także elementy niewskazane wprost w szczegółowym katalogu zawartym w tym przepisie. Organ prowadzący postępowanie w sprawie wydania opinii może zwrócić się do wnioskodawcy o przedstawienie takich dodatkowych elementów (**art. 605 § 3 i 4**).

Art. 606 § 1 i 2 wskazuje, że Szef KAS:

- wydaje opinię zabezpieczającą, jeżeli w oparciu o przedstawiony wniosek poweźmie pewność, iż do ocenianej czynności nie będzie mieć zastosowania art. 33 § 1;
- odmawia wydania opinii zabezpieczającej, jeżeli okoliczności wynikające z wniosku wskazują, że do ocenianej czynności może mieć zastosowanie art. 33 § 1.

Podkreślenia wymaga, że postępowanie w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej jest w niektórych aspektach zbliżone do postępowania w zakresie wydania interpretacji indywidualnej. Organ podatkowy rozpatrujący wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej pozbawiony jest bowiem możliwości gromadzenia dowodów i wyjaśniania stanu faktycznego sprawy. W tej sytuacji, to do obowiązku wnioskodawcy powinno należeć wszechstronne przekonanie organu podatkowego, że do ocenianej czynności nie będzie mieć zastosowania art. 33.

W **art. 608** uregulowane zostały elementy opinii. Opinia zabezpieczająca zawierała będzie wyczerpujący opis przedstawionej we wniosku czynności, a także ocenę, że przedstawiona we wniosku czynność (lub zespół czynności) nie stanowi unikania opodatkowania, a zatem nie występują przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Jeżeli natomiast te przesłanki istnieją, wówczas nastąpi odmowa wydania opinii zabezpieczającej (art. 606 § 2), która wymagać będzie uzasadnienia stanowiska. Każdy sposób załatwienia wniosku o wydanie opinii będzie wiązać się z prawem wniesienia skargi do sądu administracyjnego, o czym organ będzie pouczał wnioskodawcę.

4. Ze względu na skomplikowany charakter spraw proponuje się, aby opinie zabezpieczające były wydawane bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 6 miesięcy od dnia otrzymania wniosku (**art. 609 § 1**). Do tego terminu nie będzie wliczało się terminów i okresów, o których mowa w art. 325 § 3. Wobec tego, że w toku wydania opinii zabezpieczającej dopuszczalne jest zasięgnięcie opinii biegłego i z uwagi na czasochłonność tej procedury w **art. 609 § 2** wskazano podstawę do wydłużenia materialnego terminu rozpatrzenia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej. Podstawą do przedłużenia terminu, o którym mowa w tym przepisie będzie złożoność sprawy. W szczególności w razie zasięgnięcia opinii biegłego, sześciomiesięczny termin, może być przedłużany nie dłużej jednak niż o 9 miesięcy łącznie, co zapewni zainteresowanym gwarancję, że wniosek o wydanie opinii zabezpieczającej zostanie załatwiony w oznaczonym czasie, tj. maksymalnie w terminie 15 miesięcy od otrzymania wniosku przez Szefa KAS.

5. Przebieg procedury wydawania opinii zabezpieczającej będzie zbliżony do obecnej procedury porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych, co uzasadnia wprowadzenie odpowiedniej opłaty (**art. 610 § 1**). Jej wysokość uzasadniona jest wysokim stopniem skomplikowania postępowania, które będzie się toczyło w sprawie wydania opinii oraz koniecznością ponoszenia zwiększonych nakładów na jego prowadzenie. Postępowanie to bowiem będzie obejmowało nie tylko przepisy polskiego prawa podatkowego, ale również z uwagi na podmioty będące nierezydentami, zaangażowane w opisane we wniosku konstrukcje prawne, będzie wymagało znajomości ustawodawstwa podatkowego zagranicznych administracji, analizy dokumentów i umów, w tym również w obcych językach. Zauważyć należy, że wysokość opłaty za opinie zabezpieczające będzie znacząco niższa od opłaty za wniosek o uznanie metody ustalania ceny transakcyjnej (wysokość opłaty od wniosku w sprawie porozumienia dotyczącego ustalenia cen transakcyjnych wynosi nawet 200 000 zł).

Opłata podstawowa będzie wzrastać o 5 000 zł od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego wnioskodawcy. Wzrost tej opłaty uzasadniony jest większym

skomplikowaniem wniosków składanych przez grupy zainteresowanych podmiotów, większym nakładem środków koniecznych do rozpoznania takich wniosków, jak również – co do zasady – istotnie większą wysokością korzyści podatkowej, którą hipotetyczna opinia ma zabezpieczać. Zauważyć także należy, że gradacja opłat od rozpatrzenia wniosku uzależniona jego potencjalnym skomplikowaniem występuje już w przypadku procedury uprzednich porozumień cenowych (obecnie art. 20m § 2 o.p.). Rozwiązanie to nie powinno mieć wpływu na sytuację typowych podatników, którzy nie przeprowadzają czynności gospodarczych w większych grupach. Poza zakresem proponowanej zmiany zostaną także wnioskodawcy wspólnie ubiegający się o wydanie opinii zabezpieczającej, jeżeli ich liczba nie przekracza czterech.

W razie cofnięcia wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej opłata podlegać będzie zwrotowi w połowie (**art. 610 § 2 pkt 1**).

6. Zgodnie z zaproponowanymi regulacjami Szef KAS będzie mógł, z urzędu, uchylić lub zmienić wydaną opinię zabezpieczającą lub odmowę wydania opinii zabezpieczającej, gdyby były one (lub stałyby się) sprzeczne z orzecznictwem Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (**art. 611**).

7. Treść opinii zabezpieczających oraz odmów wydania opinii zabezpieczających, po usunięciu danych identyfikujących wnioskodawcę i inne podmioty, publikowana jest w Biuletynie Informacji Publicznej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Dodatkowo na podstawie **art. 620** w Biuletynie Informacji Publicznej zamieszczane będą informacje odnoszące się do wydania opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Informacje te powinny zawierać zwięzły opis poddanej pod opinię Szefa KAS czynności oraz wyjaśnienie powodów podjętego rozstrzygnięcia. Informacje nie będą mogły natomiast zawierać danych identyfikujących lub mogących zidentyfikować wnioskodawcę lub inne podmioty wymienione w treści aktu. Informacja nie zawierałyby także danych potencjalnie wrażliwych dla zainteresowanych podmiotów, np. wymienionych w art. 605 § 1 pkt 4 i 5. Akta postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej objęte zostały tajemnicą skarbową.

Zgodnie z **art. 613** organ podatkowy ma możliwość umorzenia postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej w każdej sytuacji, w której postępowanie to stało się bezprzedmiotowe. Jedną z sytuacji skutkujących bezprzedmiotowością postępowania w sprawie wydania opinii zabezpieczającej jest wcześniejsze wydanie decyzji z zastosowaniem art. 33 w zakresie objętym wnioskiem o wydanie opinii. W **art. 607** przyjęto bowiem, że

złożenie wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej może skutkować równoległym prowadzeniem kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego.

8. Analogiczny jak w przypadku interpretacji podatkowych, będzie zakres podmiotowy ochrony prawnej związanej z zastosowaniem się wnioskodawcy do uzyskanej opinii. Intencją projektodawcy jest objęcie ochroną wyłącznie wnioskodawcy, z ochrony natomiast nie będą korzystali inni uczestnicy opisanych zdarzeń czy konstrukcji prawnych. Kilka podmiotów będzie jednak mogło wystąpić ze wspólnym wnioskiem dotyczącym tej samej czynności. Zastosowanie się wnioskodawcy do wydanej przez organ opinii zabezpieczającej, stwierdzającej, że przedstawiona we wniosku konstrukcja prawna nie stanowi unikania opodatkowania, będzie dawało podatnikowi ochronę polegającą na niemożności zastosowania w stosunku do niego klauzuli. Nie ma przy tym znaczenia, czy czynność, której dotyczy opinia zabezpieczająca, została dokonana przed czy po uzyskaniu opinii. Jednocześnie zgodnie z regulacjami **art. 606 § 1** i **art. 608 pkt 2** uzyskanie opinii zabezpieczającej wyłącza zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wobec wszystkich korzyści podatkowych z niej wynikających, nawet jeśli korzyści te nie zostały wskazane we wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, a organ podatkowy nie mógł ocenić ich sprzeczności z celem i przedmiotem przepisów ustawy podatkowej. Wyraźnie w ten sposób powiązano ocenianą czynność oraz konkretną korzyść podatkową z niej wynikającą, które zainteresowany powinien wskazać we wniosku.

W postępowaniu dotyczącym wydania opinii w sprawie zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania znajdą odpowiednie zastosowanie wybrane regulacje działu III i IV. Jednocześnie specyfika wydawania opinii zabezpieczających wymaga wyłączenia stosowania niektórych przepisów działu I.

9. Na opinię zabezpieczającą zainteresowanemu będzie przysługiwała skarga do sądu administracyjnego, skoro samo zastosowanie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w sprawach wymiarowych jest – i nadal powinno być – przedmiotem kognicji sądów administracyjnych. Skarga przysługuje także na odmowę wydania opinii zabezpieczającej, pozostawienie bez rozpatrzenia wniosku o jej wydanie oraz na decyzję umarzającą, wydawaną w razie cofnięcia wniosku o wydanie opinii. W **art. 606 § 3** wskazano na prawo do zaskarżenia do sądu administracyjnego odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Zatem każdy sposób załatwienia wniosku o wydanie opinii będzie wiązać się z prawem wniesienia skargi do sądu administracyjnego, o czym organ będzie pouczał wnioskodawcę. Potwierdza to regulacja **art. 608 pkt 3** wskazując obowiązkowe elementy składowe opinii.

Odział 3. Postępowanie w zakresie cofnięcia skutków unikania opodatkowania

1. W myśl przepisów art. 33 – 37, jedynie organ podatkowy jest władny, w drodze decyzji, zastosować klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Od tej zasady wprowadzono dwa wyjątki polegające na możliwości korekty deklaracji przez stronę postępowania prowadzonego na podstawie art. 594 lub przez podmiot uczestniczący w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (**art. 601**). Wyjątki te są jednak ściśle powiązane z działaniami organu podatkowego prowadzącego postępowanie podatkowe na podstawie art. 594 i są pochodną zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Choć podatnicy mają teoretyczne prawo do złożenia deklaracji lub korekty deklaracji, w której uwzględnią taki stan rzeczy, jaki zaistniałby gdyby nie przeprowadzono czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, to jednak działanie takie może zostać uznane za niewłaściwe z systemowego punktu widzenia i które nie powinno być akceptowane przez organy podatkowe. Z wyłączeniem przypadków, o których mowa w poprzednim akapicie, treść deklaracji podatkowych odzwierciedla bowiem skutki podatkowe wynikające z rzeczywistego stanu rzeczy, a nie z hipotetycznego stanu, który zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej, krytycznej czynności nie dokonano lub przepis prawa nie miał zastosowania (art. 33 § 6). Przyjęcie innego poglądu prowadziłoby do stanu, w którym organ podatkowy, inny niż Szef KAS, zobligowany byłby do weryfikowania deklaracji podatkowej nieodpowiadającej rzeczywistym zdarzeniom przy braku informacji na temat przyjętej przez podatnika czynności odpowiedniej.

Zauważenia także wymaga, że w art. 601 przyznano prawo do korekty deklaracji podmiotowi, o którym mowa w tym przepisie, w przypadku określenia czynności odpowiedniej w toku postępowania podatkowego. *A contrario* należy przyjąć, że analogiczne prawo dla tego podmiotu nie powstaje, jeżeli korekta skutków unikania opodatkowania następowałaby poza dedykowanym postępowaniem podatkowym.

Przedstawiona ocena stanowiła podstawę do wprowadzenia z dniem 1 stycznia 2019 r. przepisów umożliwiających wycofanie przez podatników i płatników skutków unikania opodatkowania (art. 119zfa–art. 119zfn o.p.)[519]. Przepisy te ustanawiają zagwarantowaną możliwość wycofania się ze skutków unikania opodatkowania, a w szczególności możliwość wycofania się ze schematów unikania opodatkowania dających korzyści podatkowe przez wiele lat. Zaletą tej drogi korygowania rozliczeń podatkowych będzie ograniczenie

[519] Art. 3 pkt 51 ustawy z dnia 23 października 2018r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2018 r. poz. 2193).

negatywnych skutków unikania opodatkowania, które zaistniałyby w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (odsetki od zaległości podatkowych, wymiar dodatkowego zobowiązania podatkowego). Rozwiązania te w całości zostały przyjęte w projekcie (**art. 616–art. 629**) odwołując się do uzasadnienia ich wprowadzenia[520].

2. Uwzględniając, że zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania wymaga określenia skutków podatkowych na podstawie takiego stanu rzeczy, który zaistniałby gdyby dokonano czynności odpowiedniej albo stanu prawnego jaki zaistniałby, gdyby dany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania oraz że złożona deklaracja lub korekta deklaracji powinna – w razie potrzeby i stosownie do okoliczności – uprawniać do złożenia korekty deklaracji przez inne podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, proponuje się wprowadzenie odrębnej procedury cofnięcia skutków unikania opodatkowania poza postępowaniem podatkowym.

Procedura cofnięcia skutków unikania opodatkowania, zawarta w oddziale 3 rozdziału 4 działu IV, jest dwustopniowa i polega na:

1) przeprowadzeniu postępowania, w ramach którego Szef KAS oraz podmioty zainteresowane cofnięciem skutków unikania opodatkowania uzgodnią wysokość uzyskanej w wyniku unikania opodatkowania korzyści podatkowej, czynność odpowiednią oraz skutki przyjętej czynności odpowiedniej (względnie: osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem podjęcia czynności skutkującej unikaniem opodatkowania i skutki podatkowe takiego stanu rzeczy) lub skutki stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby uzgodniony przepis prawa nie miał zastosowania, co znajdzie odzwierciedlenie w decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania, zwanej dalej w tym punkcie „decyzją”,
2) złożeniu przez podmioty zainteresowane korekty deklaracji na podstawie treści decyzji wydanej w postępowaniu określonym w pkt 1.

Podkreślenia wymaga, że rolą tej procedury nie będzie ustalenie, czy przedstawiona we wniosku czynność, w wyniku której uzyskano korzyść podatkową, stanowi unikanie opodatkowania w rozumieniu art. 33. Taka ocena może być dokonana w toku postępowania o wydanie opinii zabezpieczającej.

[520] Por. uzasadnienie Rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw; Sejm RP VII kadencji, druk 2860.

3. Złożenie wniosku będzie równać się przyznaniu przez zainteresowanego dla potrzeb prowadzonego postępowania, że dokonał czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (**art. 620 § 2**) i wyrażeniu woli cofnięcia jej skutków związanych z unikaniem opodatkowania. Przyznanie takie może w szczególności nastąpić po przeprowadzeniu badania sprawozdania finansowego lub audytu, lub też po publikacji ostrzeżeń w zakresie możliwego zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub Szefa KAS. W toku postępowania o wydanie decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania organ podatkowy przyjmie, że odnośnie wskazanej czynności zaistniały przesłanki określone w art. 33 § 1 Ordynacji podatkowej. W decyzji wydanej na podstawie **art. 624 § 1** będzie mógł jednak wskazać, że – wbrew stanowisku podatnika – nie doszło do osiągnięcia przez niego korzyści podatkowej. Z uwagi na doniosłość wniosku oraz przyjęte w art. 620 § 2 domniemania dla jego skutecznego złożenia wprowadzono tzw. przymus adwokacko-radcowski (**art. 619 § 3**). Wprowadzenie trzech domniemań w treści **art. 620 § 2** wynika z faktu, że przepisy te dotyczą sytuacji, w której sam zainteresowany złożył wniosek o cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Rozwiązanie to powinno wydatnie przyczynić do poprawy ekonomiki postępowań w sprawie cofnięcia unikania opodatkowania. Co do zasady, w sytuacji, w której zainteresowany złożył stosowny wniosek o cofnięcie skutków unikania opodatkowania, nie wydaje się celowe spowalnianie cofnięcia tych skutków. Z drugiej jednak strony, nie można wykluczyć ryzyka nieprawidłowego korzystania przez zainteresowanych ze stworzonej możliwości. W tym celu domniemania przewidziane w analizowanych przepisach mogą zostać obalone przez Szefa KAS.

4. Stronami postępowania określonego w oddziale 3 rozdziału 4 działu IV będą podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania (**art. 616 § 2**). Wniosek o wszczęcie postępowania w przedmiocie określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania będzie mógł dotyczyć już uzyskanej korzyści podatkowej (**§ 3**). Postępowanie to nie będzie mogło jednak zostać wszczęte, jeżeli określona we wniosku korzyść podatkowa będzie w momencie jego złożenia przedmiotem kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, gdy stanowisko zainteresowanego będzie wskazywać na konieczność wydania decyzji na podstawie art. 33, lub gdy stanowisko zawarte we wniosku wskazuje na zasadność wydania decyzji na podstawie art. 624 § 1 lub 2 (art. 617). Celem rozwiązania zawartego w **art. 617 pkt 2** jest wyłączenie z rozpatrywania takich wniosków, w których zainteresowani mogliby dowodzić, że mimo wypełnienia przesłanki z art. 33 § 1 nie doszło do unikania opodatkowania lub gdy unikanie opodatkowania może zostać cofnięte

poprzez właściwe zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego. Postępowanie to nie powinno być traktowane jako szczególna forma uzyskania opinii zabezpieczającej, zaś regulacja zawarta w art. 617 pkt 2 ma zapobiegać ewentualnym nadużyciom.

Procedura ta powinna mieć odpowiednie zastosowanie również do skutków unikania opodatkowania wynikających z opodatkowania środków ograniczających umowne korzyści (art. 616 § 5).

5. Na wzór procedury uprzednich porozumień cenowych, zainteresowane wydaniem decyzji podmioty będą mogły zwrócić się do organu podatkowego o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących wydawania decyzji w indywidualnej sprawie, w szczególności celowości jej wydania, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu zakończenia postępowania (**art. 618 § 1**). Wątpliwości te mogą dotyczyć zarówno przebiegu procedury wydawania decyzji określającej warunki cofnięcia unikania opodatkowania, jak i szans na uzyskanie satysfakcjonującego wnioskodawcę wyniku tej procedury. Regulacja ta jest przejawem nasilenia cech koncyliacyjnych tej szczególnej procedury. Ma też zapobiegać występowaniu przez zainteresowanych z wnioskiem o konsultację, gdy w sposób oczywisty wniosek ten nie może doprowadzić do pożądanego przezeń rezultatu.

6. W **art. 618 § 2** ustanowiono zakaz dowodowy, dotyczący wykorzystania informacji uzyskanych w ramach tzw. spotkań wstępnych, o których mowa w § 1. Pogłębienie zaufania pomiędzy zainteresowanym podmiotem a organem podatkowym jest szczególnie istotne, gdyż złożenie przez zainteresowanego wniosku o wydanie decyzji będzie stanowić jednocześnie – jak już wskazano wyżej – przyznanie się przez niego do tego, że określona we wniosku czynność stanowiła unikanie opodatkowania i zastępować będzie rozstrzygnięcie organu podatkowego w zakresie *stricte* art. 33 § 1. Organ podatkowy będzie jednak mógł korzystać z tych dokumentów i informacji, jeśli uzyska je poprzez inne czynności podjęte w ramach odrębnych procedur, w tym w toku postępowania o wydanie decyzji.

W **art. 619 § 1** określono zakres informacji, które należy zawrzeć we wniosku o wydanie decyzji. Wniosek powinien zawierać:

1) stan faktyczny składający się z:
   a) wyczerpującego opisu dokonanej czynności prowadzącej do unikania opodatkowania;
   b) wskazania podmiotów biorących udział w czynności określonej w lit. a wraz ze wskazaniem występujących pomiędzy podmiotami powiązań w rozumieniu art. 23m ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób

fizycznych i art. 11a ust. 1 pkt 5 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych,

c) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w lit. a, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 33 § 1, wraz z przedstawieniem sposobu i metody wyliczenia tych skutków;

2) w zależności od okoliczności:

a) wyczerpujący opis przyjętej czynności odpowiedniej w rozumieniu art. 33 § 3,

b) oświadczenie, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania,

c) wskazanie przepisu ustawy podatkowej określonego w art. 33 § 6, który nie powinien mieć zastosowania;

3) uzasadnienie przyjęcia wybranej czynności odpowiedniej lub złożonego oświadczenia albo wskazania, o którym mowa w pkt 2;

4) określenie skutków podatkowych, wraz z przedstawieniem sposobu i metody ich wyliczenia:

a) jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej,

b) stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana,

c) stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania.

Zgodnie z **art. 619 § 2**, wniosek będzie mógł zostać uzupełniony o dokumentację dotyczącą czynności prowadzącej do unikania opodatkowania oraz potwierdzającą stanowisko zainteresowanego co do zasadności wyboru czynności odpowiedniej.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych będzie mógł w drodze rozporządzenia określić wzór wniosku o wydanie decyzji, co powinno przyczynić się do ich ujednolicenia oraz zmniejszyć ryzyko wystąpienia braków formalnych wniosku (**art. 619 § 5**).

7. Złożenie wniosku o wydanie decyzji nie będzie miało wpływu na możliwość przeprowadzenia kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego (**art. 620 § 1**). Skorygowanie deklaracji w wyniku wydania decyzji wykluczy jednak w zakresie ocenianej czynności możliwość wszczęcia lub przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 594 § 1, a w konsekwencji wydanie decyzji z zastosowaniem art. 33. Organ podatkowy prowadzący kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe uwzględni skutki wynikające ze złożonej korekty deklaracji mającej na celu cofnięcie skutków unikania opodatkowania (**art. 627 § 1**), jeżeli:

1) korekta deklaracji będzie odpowiadać treści decyzji (**art. 626 § 3**);
2) organ podatkowy na podstawie zgromadzonych dowodów nie dojdzie do przekonania, że zainteresowany nierzetelnie przedstawił stan faktyczny (**art. 627 § 2**).

8. W **art. 621 § 1** ustalono zasady kalkulacji opłaty od wniosku o wydanie decyzji. Uzależnienie rozpatrzenia wniosku o wydanie decyzji od uiszczenia opłaty będzie dodatkowo wpływać prewencyjnie na podmioty unikające lub chcące unikać opodatkowania. Opłata będzie odpowiadać co do zasady:

1) 0,2% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art**.** 619 § 1 pkt 1 lit. c – odnośnie korzyści podatkowej lub jej części powodującej powstanie lub zawyżenie straty podatkowej,
2) 1% kwoty korzyści podatkowej, o której mowa w art. 619 § 1 pkt 1 lit c – w pozostałych przypadkach

Opłata wspomniana powyżej nie będzie wynosić jednak mniej niż 1 000 zł i nie więcej niż 15 000 zł.

Od zasady zawartej w § 1 wprowadzono kilka wyjątków. Pierwszy z nich będzie umożliwiał obniżenie opłaty, jeżeli czynność zawarta we wniosku była wcześniej oceniona przez Szefa KAS w odmowie wydania opinii zabezpieczającej, a zatem część jej oceny została już dokonana przez administrację skarbową. Opłata podstawowa zostanie w takim wypadku obniżona o opłatę uiszczoną w związku z postępowaniem o wydanie opinii zabezpieczającej, zaś opłatę wynikową obliczoną na podstawie **§ 3** będzie stanowić 75% tak określonego wyniku pośredniego. Taka konstrukcja wyliczenia opłaty wskazuje, że naturalną konsekwencją otrzymania przez zainteresowanego odmowy wydania opinii zabezpieczającej może być złożenie wniosku o wydanie decyzji.

Zgodnie z **§ 4** opłata podlega zwrotowi w przypadku:

1) wycofania wniosku
2) uiszczenia jej w kwocie wyższej niż należna – w odpowiedniej części.

Opłatę należy uiścić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Zwrot nienależnie uiszczonej opłaty następuje w terminie 7 dni od dnia zakończenia postępowania w sprawie wydania decyzji.

W **§ 6** omawianego artykułu zawarto uprawnienie dla Szefa KAS do wydania postanowienia w przedmiocie ustalenia opłaty uzupełniającej od wniosku, jeżeli w ocenie organu podatkowego zainteresowany nieprawidłowo obliczył, a w konsekwencji zaniżył we wniosku o wydanie decyzji wartość uzyskanej korzyści podatkowej z tytułu czynności. Postanowienie w tym

zakresie nie jest zaskarżalne, ponieważ zakres postanowienia immanentnie związany jest z rozstrzygnięciem zawartym w decyzji. Istotne jest jednak to, że organ podatkowy zwróci na podstawie § 4 pkt 2 omawianego artykułu tę część opłaty, która w wyniku zawyżenia przez zainteresowanego korzyści podatkowej, została uiszczona nienależnie.

W przypadku przyjęcia przez organ podatkowy w decyzji, że korzyść podatkowa wynika z zastosowania przepisu prawa podatkowego, o którym mowa w art. 33 § 6, zwrócone zostanie 60% uiszczonej opłaty jeżeli zainteresowany złoży korektę deklaracji lub informację zastępczą odpowiadającą treści otrzymanej decyzji oraz wpłaci na rachunek właściwego organu podatkowego kwotę wynikającą ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę. W tej bowiem sytuacji rysuje się wyraźna przestrzeń do ulgowego traktowania zainteresowanych faktycznie wykorzystujących uprawnienia wynikające z decyzji, zwłaszcza gdy w toku postępowania nie było konieczności określania czynności odpowiedniej (**§ 8**).

9. W **art. 622** zawarto „miękkie" uprawnienia organu podatkowego prowadzącego postępowanie w zakresie wydania decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania. Wskazują one, że w postępowaniu tym strony powinny dążyć do porozumienia w zakresie jego istotnych punktów.

Jeżeli w toku postępowania organ podatkowy uzna, że zainteresowany nieprawidłowo przedstawił we wniosku elementy wniosku, o których mowa w art. 619 § 1 pkt 2–4, tj. m.in. nieprawidłowo przyjął czynność odpowiednią lub wskazał, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, lub nieprawidłowo określił skutki podatkowe jakie mogłyby zaistnieć gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej lub stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, Szef KAS w drodze postanowienia zawiadomi o tym zainteresowanego. Zawiadomienie będzie zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne (**art. 623 § 1**). W wyniku otrzymania tego zawiadomienia, zainteresowany będzie mógł w terminie 14 dni przedstawić dodatkowe wyjaśnienia i dokumenty lub, niezależnie od tego, złożyć wniosek o zasięgnięcie przez Szefa KAS opinii Rady co do kwestii spornych uwzględnionych w treści zawiadomienia (**art. 623 § 2**). Możliwość udziału w postępowaniu organu eksperckiego, takiego jak Rada, powinien przyczynić się do zwiększenia pewności zainteresowanego do rzetelności warunków zawartych w decyzji i pozytywnie wpłynąć na ich uznanie.

Szef KAS uwzględni wniosek zainteresowanego i zwróci się o opinię Rady jedynie wtedy, jeżeli w wyniku otrzymania dodatkowych informacji i dokumentów kwestie określone w treści zawiadomienia nadal pozostaną sporne (**art. 623 § 3**).

Zgodnie z treścią **art. 623 § 4**, Rada powinna w pierwszej kolejności ocenić zasadność przedstawionych jej stanowisk zainteresowanego oraz Szefa KAS. W przypadku odrzucenia każdego z tych stanowisk, Rada przedstawi własną ocenę kwestii poddanych pod jej opinię uwzględniając jednak szczególne zasady postępowania określone w art. 620 § 2. Choć opinie Rady nie będą wiążące dla organu podatkowego, to mogą one stanowić pole do zbliżenia stanowisk organu podatkowego oraz zainteresowanego, w szczególności powzięcia przez Radę własnej opinii.

10. W **art. 624 § 1** zawarto szczególne i autonomiczne uprawnienie do wydania decyzji odmawiającej określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania z uwagi na brak korzyści podatkowej. Regulacja ta dotyczy sytuacji, w których czynność dokonana w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem lub przedmiotem prawa podatkowego nie skutkowała, wbrew stanowisku zainteresowanego, jej osiągnięciem w kontekście przepisów art. 33. Możliwość ta stanowi wyraz realizacji zasady zawartej w art. 20. Rozstrzygnięcie wydane na podstawie **art. 624 § 1** będzie uwzględniane przez organy podatkowe w toku kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego, co wykluczy wydanie decyzji na podstawie art. 33 wobec czynności przedstawionej we wniosku (**art. 627 § 1**).

Szef KAS będzie mógł ponadto odmówić wydania decyzji, jeżeli zastosowanie innych przepisów prawa podatkowego pozwala na przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania, co odpowiada regulacji proponowanej w art. 594 § 1. Także w tym przypadku otrzymanie takiej decyzji wykluczy możliwość wydania decyzji z zastosowaniem art. 33.

11. Przepis **art. 625 § 1** określa elementy konieczne decyzji określającej warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania:

1) wynikający z przedstawionego stanu faktycznego wyczerpujący opis czynności prowadzącej do unikania opodatkowania wraz ze wskazaniem podmiotów w niej uczestniczących;
2) rozstrzygnięcie co do:
    a) określenia skutków podatkowych będących rezultatem czynności określonej w pkt 1, w tym korzyści podatkowej, o której mowa w art. 33 § 1;
    b) prawidłowości przyjęcia czynności odpowiedniej, uznania, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności prowadzącej

do unikania opodatkowania, albo wskazania określonego w art. 33 § 6 przepisu ustawy podatkowej, który nie powinien mieć zastosowania;

c) wskazania skutków podatkowych jakie mogłyby zaistnieć, gdyby dokonano przyjętej czynności odpowiedniej, stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby czynność prowadząca do unikania opodatkowania nie została dokonana, albo stanu prawnego, jaki zaistniałby, gdyby wskazany przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania;

3) określenie, w jaki sposób zainteresowany może cofnąć skutki unikania opodatkowania, przy uwzględnieniu elementów wymienionych w pkt 2 lit. b i c.

Element przedstawiony w pkt 3 stanowi wynik końcowy postępowania w przedmiocie określenia warunków cofnięcia unikania opodatkowania.

Przepis **art. 625 § 2** kształtuje władcze uprawnienie Szefa KAS do samodzielnego określenia konsekwencji dokonania czynności skutkującej unikaniem opodatkowania. Uprawnienie to powinno być stosowane w szczególności wtedy, gdy w toku postępowania nie uda się rozwikłać istniejących pomiędzy zainteresowanym a organem podatkowym kwestii spornych.

12. Decyzja może także kształtować prawa innych zainteresowanych podmiotów, które uczestniczyły w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania, chyba że wydana decyzja dotyczy określenia skutków podatkowych jakie zaistniałaby, gdyby przepis ustawy podatkowej nie miał zastosowania (**art. 625 § 3**). Relacja przepisów **art. 625 § 3** do **art. 628** stanowi analogię relacji treści decyzji wydanej na podstawie art. 33 do art. 601. Decyzja określająca warunki cofnięcia skutków unikania opodatkowania otwiera zainteresowanemu podmiotowi możliwość cofnięcia skutków unikania opodatkowania w terminie 14 dni od jej doręczenia poprzez złożenie korekty deklaracji lub informacji zastępczej (**art. 626 § 1 i 2**). Zainteresowani nie mają obowiązku skorzystania z powstałego uprawnienia. Brak cofnięcia skutków unikania opodatkowania otworzy jednak organowi podatkowemu możliwość wydania decyzji na podstawie art. 33 i skorzystania z informacji zgromadzonych w toku postępowania o wydanie decyzji.

W sytuacji, w której czynność prowadząca do unikania opodatkowania skutkowała zmianą sposobu opodatkowania podmiotu, zainteresowany podmiot nie składa deklaracji dla podatku, który nie jest dla niego już właściwy. Proponowana w art. 626 § 2 regulacja ma zapobiegać sytuacjom, w których np. osoby fizyczne będące wspólnikami spółki osobowej zobligowane byłyby do składania korekty deklaracji w podatku dochodowym od osób prawnych, bowiem czynność odpowiednia zakładałaby że spółka kapitałowa nie przekształciłaby się w spółkę osobową. W tej sytuacji podmioty zainteresowane cofnięciem skutków unikania

opodatkowania składają informację zastępczą, której skutki odpowiadają złożeniu korekty deklaracji. Kwota podatku wykazana w takiej informacji zastępczej będzie równoznaczna kwocie podatku do zapłaty.

W **art. 626 § 4** wskazano, że ponowne skorygowanie deklaracji nie wywołuje skutków prawnych w zakresie, w jakim dokonana na podstawie § 1 korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania.

13. **Art. 628** kreuje prawo do skorygowania deklaracji przez zainteresowane podmioty uczestniczące w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania. Aby regulacja ta nie była nadużywana, powstanie prawa do korekty rozliczeń u innych podmiotów uczestniczących w czynności prowadzącej do unikania opodatkowania będzie obarczone dwoma warunkami, tj.:

1) cofnięciem skutków unikania opodatkowania zgodnie z art. 626 § 1 lub 2, oraz
2) wpłaceniem na rachunek właściwego organu podatkowego kwoty wynikającej ze złożonej korekty deklaracji lub informacji zastępczej wraz z odsetkami za zwłokę.

W innym wypadku możliwe byłoby bowiem np. podwyższenie u jednego z zainteresowanych podmiotów kosztów uzyskania przychodów, co wynikałoby z przyjętej czynności odpowiedniej, podczas gdy podmiot, u którego doszło do unikania opodatkowania nie korzystałby z uprawnienia wynikającego z decyzji.

Podobnie jak w przypadku procedury uprzednich porozumień cenowych, do omawianego postępowania będą miały odpowiednie zastosowanie, wymienione w **art. 629**, przepisy ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

Rozdział 5. Współdziałanie

Proponowane zmiany zawierają podstawową regulację programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*co-operative compliance*), zwanego dalej Programem Współdziałania lub Programem. Zgodnie z ideą Programu Współdziałania, którą jest niepoddana drobiazgowej formalizacji współpraca między podatnikami a Szefem Krajowej Administracji Skarbowej, ordynacja podatkowa będzie zawierać jedynie najważniejsze przepisy, czyli ustanawiać ramy prawne Programu. Jego konkretny kształt zależy natomiast od praktyki wypracowanej przez administrację skarbową.

Program Współdziałania ma na celu zapewnienie przestrzegania prawa podatkowego poprzez nawiązanie ścisłych relacji między organami podatkowymi a podatnikami. Istotę programów poprawnego rozliczenia opartego na współpracy oddaje hasło wskazane w raporcie OECD z 2013 r. pt. *Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-*

operative Compliance[521]: „przejrzystość w zamian za pewność". „Przejrzystość" – ponieważ podatnik będący uczestnikiem programu zobowiązuje się do ujawnienia organowi podatkowemu bez zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności oraz zgłaszania wszelkich materialnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem. „Pewność" – ponieważ organ podatkowy „w czasie rzeczywistym", tj. również bez zwłoki, udziela – po konsultacji z samym podatnikiem oraz w duchu porozumienia i zrozumienia dla biznesu – odpowiedzi na nurtujące podatnika pytania. „Siedem filarów" programu to:

- ze strony organów: 1) zrozumienie oparte na znajomości biznesu, 2) bezstronność, 3) proporcjonalność, 4) otwartość (jawność i przejrzystość) oraz 5) szybkie reagowanie,
- ze strony podatników: 6) jawność i 7) przejrzystość[522].

Program Współdziałania pozwoli Krajowej Administracji Skarbowej okazać podatnikom większe zaufanie i lepiej alokować swoje zasoby.

Programy tego rodzaju są maksymalnie odformalizowane co do procedur i oparte na osobistym zobowiązaniu biorących w nim udział osób będących decydentami w podmiocie gospodarczym oraz w organie podatkowym – na porozumieniu między podatnikiem a administracją oraz na dobrej woli i zaufaniu okazywanym przez obie strony w praktyce. Każda ze stron może swobodnie zdecydować o przystąpieniu oraz ewentualnym wystąpieniu z programu. Decydując się na udział w Programie Współdziałania, każda ze stron przyjmie na siebie obowiązki w zakresie przekazywania informacji i sprawowania kontroli nad prawidłowością rozliczenia.

Programy ścisłej współpracy między największymi podatnikami a administracją podatkową (*co-operative compliance*, początkowo określane zbiorczą nazwą *enhanced cooperation*") zaczęto wprowadzać w pierwszej dekadzie XXI wieku (ok. 2005 r.), początkowo w Holandii[523],

---

[521] Co-operative Compliance: A Framework. From Enhanced Relationship to Co-operative Compliance, OECD 2013, http://www.oecd.org/tax/administration/co-operative-compliance.htm. Por. także wcześniejszy raport Study into the Role of Tax Intermediaries, Forum on Tax Administration, OECD 2008, http://www.oecd.org/tax/administration/39882938.pdf; IFA Initiative on the Enhanced Relationship. Key Issues Report, International Fiscal Association 2012, http://www.ifa.nl; K. Bronżewska, Cooperative Compliance. A New Approach to Managing Taxpayer Relations, IBFD 2016. W literaturze polskiej zob. K. Bronżewska, Nadzór horyzontalny – kontrola najwyższą formą zaufania?, „Monitor Podatkowy" 2012, nr 5; H. Filipczyk, Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (*cooperative compliance*) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2014, nr 1.

[522] Por. Co-operative Compliance…, *op. cit*., s. 19 i nast.; Study into the Role…, *op. cit*., rozdz. 7 i 8.

[523] Program „horyzontalnego monitoringu" zob. Tax and Customs Administration, Guide to Horizontal Monitoring within the medium to very large businesses segment, Haga 2010. Zob. także H. Gribnau, Taxation, Reciprocity and Communicative Regulation, "Tilburg Law Review" 2015, nr 20, s. 191-212; H. Gribnau, Horizontal Monitoring: Some procedural tax law issues (w:) R. Russo (red.), Tax Assurance, Deventer, 2015, s. 183-216; R. Happé, Multinationals, Enforcement Covenants, and Fair Share (w:) J. Freedman (red.), Beyond Boundaries. Developing Approaches to Tax Avoidance and Tax Risk Management, Oxford University Centre for Business Taxation, Oxford 2008, s. 157-176; Committee Horizontal Monitoring Tax and Customs Administration, Tax supervision – Made to measure, Haga 2012.

Irlandii i USA. Obecnie programy *co-operative compliance* zostały wprowadzone lub są wprowadzane w kilkudziesięciu państwach[524]. Raport OECD z 2013 r. wskazał 24 państwa, w których wdrożono program. Według nowszych danych 85% z 56 państw rozwiniętych i „rynków wschodzących", które zostały objęte badaniem OECD Forum on Tax Administration, przyjęło specjalny model przestrzegania prawa podatkowego dla największych podatników (*large business*), a 32 z nich wdrożyły lub planują wdrożyć program *co-operative compliance* w ścisłym sensie[525]. Programy te są wprowadzane także w państwach takich jak Rosja oraz afrykańskie państwa rozwijające się[526]. Są one promowane również w Kodeksie podatnika Unii Europejskiej.

Zgodnie z raportem z OECD z 2013 r. program co-cooperative compliance stanowi wyraz zmiany nastawienia administracji na całym świecie polegającego na uznaniu, że podatnicy nie tworzą grupy jednorodnej pod względem swojego stosunku do obowiązków podatkowych, w konsekwencji stosowane przez administrację środki powinny być zróżnicowane w zależności od cech podmiotu, do którego są one adresowane. Stąd też podejście organu podatkowego do danego podatnika powinno być uwarunkowane jego przynależnością do określonej kategorii spośród wyróżnionych według kryterium ryzyka niezgodności rozliczenia z prawem. W związku z powyższym nowoczesna administracja podatkowa powinna dostosowywać traktowanie i świadczenie usług do kategorii poszczególnych podatników – w myśl zasady „każdemu według jego potrzeb" – dlatego inne podejście powinno być stosowane np. wobec osób fizycznych i inne wobec największych podatników, co ma miejsce np. w Holandii, gdzie pod pojęciem horyzontalnego monitoringu rozumiane są różne rozwiązania dostosowane do możliwości i potrzeb poszczególnych segmentów podatników tj. indywidualna umowa z największymi podatnikami, umowa z pośrednikami w zakresie średnich i małych podmiotów oraz wstępnie wypełnione deklaracje dla osób fizycznych. Takie podejście stanowi przykład tzw. „regulacji responsywnej", czy też „dostosowanej do zachowania adresata" według koncepcji I. Ayresa i J. Braithwaite'a.

Program Współdziałania jest adresowany wyłącznie do największych podatników, ponieważ z jednej strony podmioty te dysponują zwykle skutecznymi procesami i procedurami wewnętrznego nadzoru podatkowego, a jeśli ich nie mają, to dysponują odpowiednimi

[524] Programy wdrożone w Australii, Holandii, Wielkiej Brytanii i USA opisano w: K. Bronżewska, Cooperative Compliance…., *op. cit.*, s. 104-228.

[525] OECD (2015), Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies, OECD Publishing, Paris 2015, s. 128-132

[526] Zob. J.L. Pemberton, A. Majdańska, Can Cooperative Compliance Help Developing Countries Address the Challenges of the OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Initiative?, "Bulletin For International Taxation" 2016, vol. 70, s. 595-600.

zasobami niezbędnymi do ich wdrożenia i utrzymania, z drugiej strony to właśnie te podmioty mają najbardziej skomplikowane problemy związane z właściwym zastosowaniem przepisów prawa podatkowego, których rozwiązanie wymaga dogłębnego poznania podmiotu, angażując tym samym każdorazowo i długookresowo znaczne zasoby po stronie administracji. Natomiast z uwagi na fakt, iż współpraca w ramach Programu Współdziałania ma charakter stały, to specyfika podmiotu jest znana administracji skarbowej i udzielenie wsparcia podmiotowi w zakresie prawidłowej realizacji obowiązków podatkowych jest możliwe w szybszym terminie i przy zaangażowaniu mniejszych zasobów po stronie administracji.

Optymizm co do pozytywnych efektów możliwych do osiągnięcia dzięki Programowi jest oparty na pozytywnych doświadczeniach z wdrożenia podobnych programów w innych państwach. W oparciu o te doświadczenia można stwierdzić, że wdrożenie programu co-opertive compliance ma kluczowe znaczenie dla skutecznego administrowania podatkami, ponieważ poprawia wydajność, dzięki lepszej alokacji zasobów, a także obniża koszty administrowania przy jednoczesnym zwiększeniu poziomu wypełniania obowiązków podatkowych, pozwalając dodatkowo organom podatkowym okazać podatnikom większe zaufanie. Zaletą Programu Współdziałania jest również to, że zwiększa on efektywność identyfikacji przypadków niewywiązywania się podatników niebiorących udziału w takim programie[527].

W konsekwencji, w wyniku funkcjonowania Programu wzrasta poprawność realizowania obowiązków podatkowych zarówno wśród podatników objętych Programem, jak i nim nieobjętych. Natomiast po stronie podatników największą korzyścią jest zwiększenie pewności prawa podatkowego i planowania wydatków, co w konserwacji wpływa na minimalizację ryzyka podatkowego. W związku z powyższym w długiej perspektywie czasowej, biorąc pod uwagę korzyści z przewidywalności i stabilności podatkowej, program pozwala optymalizować znacząco koszty dyscypliny podatkowej zarówno przez administrację, jak i przedsiębiorstwo.

Także w dokumencie programowym „Kierunki działania i rozwoju Krajowej Administracji Skarbowej na lata 2017-2020" w ramach Kierunku II: „Pobór należności podatkowych i niepodatkowych budżetu państwa przez organy podatkowe i celne" jako jedno z działań, które „pomogą zmniejszyć lukę podatkową", wskazano „wdrożenie mechanizmów współpracy z wybranymi największymi podatnikami w zakresie monitoringu horyzontalnego, czyli skupienie się na dobrych relacjach między organem podatkowym i podatnikiem, które będzie skutkować podpisaniem umowy o prawidłowym wypełnianiu obowiązków podatkowych, a także

[527] Zob. H. Filipczyk, Program poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (cooperative compliance) jako instrument zwalczania unikania opodatkowania, …..

wykrywanie ryzyka w oparciu o ramy nadzoru podatkowego (*tax control framework*)" (s. 11)[528].

Oddział 1 „Umowa o współdziałanie"

W dokumentach OECD sugerowane są trzy różne sposoby wdrożenia Programu Współdziałania (*co-operative compliance*):

- jednostronne oświadczenie lub deklaracja organu administracji;
- karta przyjęta wspólnie przez lub w imieniu wszystkich interesariuszy; lub
- formalne lub nieformalne indywidualne porozumienie między organem podatkowym a podatnikiem[529].

Na świecie Programy Współdziałania oparte są w większości przypadków na dobrowolnym porozumieniu (umowie) stron (tj. szefa danej administracji i podatnika) niepodlegającemu odrębnej regulacji w przepisach prawa podatkowego. Rozwiązanie takie powoduje pełną dobrowolność stron co do zakresu umów oraz obowiązków i praw stron. Przyjmując na polskim gruncie umowną formę podjęcia współpracy w ramach Programu Współdziałania, w projekcie Ordynacji podatkowej umowie nadano ustawową podstawę prawną, zgodnie z zasadą legalizmu[530]. Jednocześnie regulacja ta nie jest szczegółowa. Nadmierna jurydyzacja umowy o współdziałanie podważyłaby naturę stosunku opartego na zaufaniu i jego niesformalizowany oraz elastyczny charakter.

Umowne uregulowanie przedmiotowej współpracy wpisuje się w zasadę dobrowolności, na której opiera się Program Współdziałania. W konsekwencji oznacza to, że każda ze stron może swobodnie zdecydować o przystąpieniu oraz ewentualnym wystąpieniu z programu. W związku z powyższym podatnikom nie będzie przysługiwać uprawnienie do zawarcia umowy, tj. nie będą mogli w oparciu o przepisy prawa domagać się od organu podatkowego jej zawarcia. To, czy organ podatkowy wejdzie w szczególną relację z podatnikiem, czy też nie, pozostawać będzie w sferze władzy dyskrecjonalnej organu. Jednocześnie na zasadach ogólnych – po to, by nie naruszać zaufania podatników do władzy publicznej oraz by zachować zasadę bezstronności i równego traktowania – organ powinien kierować się spójną polityką w zakresie traktowania podatników, także w odniesieniu do decyzji, czy i z kim (z jakim podmiotem)

[528] Dokument ten przewiduje także „opracowanie i wdrożenie modelu segmentacji klientów KAS oraz określenie szczególnych kryteriów obsługi największych podmiotów gospodarczych (oraz osób fizycznych o wysokich przychodach)" (s. 9).

[529] Study into the Role…, *op. cit*., s. 43. Zob. także OECD Tax Intermediaries Study, Working Paper 6 – The Enhanced Relationship, July 2007.

[530] Praktyka w innych państwach jest zróżnicowana. W Wielkiej Brytanii i Irlandii nie zawiera się pisemnego porozumienia; w Holandii (w ramach tzw. *horizontal monitoring*) porozumienie jest zawierane. Pełni ono taką samą rolę co umowa o współdziałanie.

zostanie zawarta umowa o współdziałanie. Symetrycznie, organ podatkowy nie będzie mógł domagać się od podatnika wstąpienia w tę relację oraz przyjęcia na siebie szczególnych obowiązków z tym związanych. Nie będzie mógł także wywodzić negatywnych dla podatnika konsekwencji z faktu, że ten nie jest zainteresowany zawarciem umowy o współdziałanie.

Umowa o współdziałanie stanowi element Programu Współdziałania, a jej podpisanie jest poprzedzone procesem weryfikacji dojrzałości mechanizmów samokontroli podatkowej wdrożonej przez podatnika oraz poprawności dotychczasowego realizowania obowiązków podatkowych. Weryfikacja jest dokonywana w ramach wstępnego audytu podatkowego realizowanego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, który w swej ocenie opiera się między innymi o niezależny audyt funkcji podatkowej wykonany przez doradców podatkowych lub biegłych rewidentów. Niezależny audyt funkcji podatkowej stanowi element ram wewnętrznego nadzoru podatkowego i jest jego obligatoryjnym elementem. Zatem podpisanie umowy o współdziałanie stanowi przystąpienie do Programu Współdziałania i jest równoznaczne z rozpoczęciem pogłębionej współpracy pomiędzy podatnikiem i Krajową Administracją Skarbową mającej na celu podjęcie wspólnego wysiłku dla zapewniania prawidłowości rozliczeń podatkowych. Po podpisaniu umowy Krajowa Administracja Skarbowa staje się kolejną „linią obrony" podatnika przed popełnieniem ewentualnych błędów podatkowych.

Zgodnie z **art. 630 § 1 i 3** umowę o współdziałanie, będącą podstawą relacji, może zawrzeć Szef Krajowej Administracji Skarbowej na wniosek podatnika, mającego istotne znaczenie gospodarcze. Umowa ma charakter dobrowolny, a inicjatywa jej zawarcia może wyjść zarówno od podatnika, jak i od organu podatkowego. W przypadku inicjatywy organu, podatnik musi wyrazić zgodę na rozpoczęcie wstępnego audytu podatkowego, która traktowana jest jako wniosek o podpisanie umowy. Podjęcie inicjatywy ze strony organu podatkowego nie gwarantuje podpisania umowy, ponieważ jej podpisanie jest zależne od uzyskania pozytywnej oceny z audytu wstępnego (**art. 630 § 4**). Przepis ten ma na celu zapewnienie podpisania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej umowy z podmiotami wiarygodnymi, wyrażającymi nie tylko chęć przestrzegania przepisów podatkowych, ale i posiadającymi możliwości prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych. Z drugiej strony przepis ten ma na celu ustalenie jasnych zasad co do warunków, jakie należy spełnić, aby Szef KAS mógł zawrzeć umowę o współdziałanie z danym podatnikiem. Rozwinięcie tych zasad zostało zawarte w oddziale 3 niniejszego rozdziału. Jak wskazano powyżej Program Współdziałania będzie adresowany wyłącznie do największych (pod względem znaczenia ekonomicznego) podatników, ponieważ z jednej strony podmioty te są w stanie zapewnić należyte

funkcjonowanie wewnętrznych mechanizmów kontrolnych w zakresie funkcji podatkowej, gdyż albo dysponują już dobrymi procedurami wewnętrznego nadzoru podatkowego, albo jeśli ich nie mają, to dysponują odpowiednimi zasobami osobowymi, technicznymi oraz finansowymi niezbędnymi do ich wdrożenia i utrzymania.

Innym powodem, dla którego Program Współdziałania jest przeznaczony wyłącznie dla największych podatników, jest fakt, że to właśnie te podmioty dokonują najczęściej agresywnej optymalizacji podatkowej, ponieważ ekonomiczna „opłacalność" optymalizacji podatkowej wzrasta wraz z kwotą dochodów, których ma ona dotyczyć. Wynika to przede wszystkim z konieczności poniesienia, często znacznych, kosztów obsługi całego procesu. Na ich poniesienie mogą sobie pozwolić przede wszystkim duże przedsiębiorstwa. Stawia to je tym samym w uprzywilejowanej pozycji w stosunku do pozostałych podatników pod względem możliwości realizowania agresywnej optymalizacji podatkowej. Natomiast Program pozwala na zmniejszenie lub nawet zniwelowanie opłacalności agresywnego planowania podatkowego poprzez zapewnienie gwarancji pewności prawa podatkowego w czasie rzeczywistym, co w długoterminowej perspektywie czasowej może być dla podatnika bardziej opłacalne niż ryzykowny udział w optymalizacji.

Ponadto należy zauważyć, że konsekwencje błędu podatkowego z uwagi na wysokość zobowiązań podatkowych są najbardziej dotkliwe dla największych podatników, a z drugiej strony strata dla budżetu państwa w przypadku wpłaty należności podatkowej w zaniżonej wysokości jest również najbardziej kosztowna. Dlatego celem Programu jest udzielenie wsparcia największym podatnikom, którzy zainteresowani są prawidłowym realizowaniem obowiązków podatkowych. Program ma przynieść skutek w postaci pewności i stabilności wpływów do budżetu państwa, poprzez zapewnienie terminowej wpłaty należności podatkowych od największych podmiotów w prawidłowej wysokości bez konieczności prowadzenia długotrwałych i kosztownych sporów.

Należy podkreślić, że efekty prowadzonego we Francji pilotażowego programu współdziałania z podatnikami (pod nazwą Relacja Zaufania), który był otwarty dla wszystkich przedsiębiorców pokazał, że małe i średnie przedsiębiorstwa traciły zainteresowanie współpracą z uwagi na dodatkowe obowiązki zawiązane ze współpracą oraz duże zaangażowanie własnych ograniczonych zasobów. Natomiast duże podmioty czerpały największą korzyść z długoterminowej współpracy z administracją podatkową, bo to właśnie one miały najbardziej złożone problemy prawnopodatkowe. Z punktu widzenia francuskiej administracji podatkowej takie działanie jest bardziej opłacalne w odniesieniu do dużych podmiotów, które angażują najwięcej zasobów.

W **art. 630 § 3** określono kategorię podatników, uprawnionych do wystąpienia z wnioskiem o zawarcie umowy o współdziałanie, poprzez odniesienie się do wartości ich przychodu wskazaną w zeznaniu, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w roku podatkowym poprzedzającym złożenie wniosku. Wartość tych przychodów przekroczyć musi równowartość 50 mln euro. Wskazany próg przychodów jest spójny z progiem wskazanym w art. 27b ust. 2 pkt 2 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, określającym obowiązek podania do publicznej wiadomości niektórych indywidualnych danych podatników zawartych w zeznaniu rocznym, o którym mowa w art. 27 ust. 1 ww. ustawy. W konsekwencji podmioty, których przychód za dany rok podatkowy przekroczył 50 mln euro, jako najbardziej istotne pod względem gospodarczym, z jednej strony zobowiązane są do transparentności w zakresie niektórych danych zawartych w zeznaniu rocznym, a z drugiej strony mają możliwość przystąpienia do Programu Współdziałania opartego m.in. na szeroko rozumianej transparentności idącej poza dotychczasowe obowiązki ustawowe. Podkreślić też należy, że nie tylko próg przychodowy określony dla tych dwóch instytucji jest spójny, ale również cel jaki przyświecał ustawodawcy. Z uzasadnienia do przepisów wdrażających art. 27b ustawy o CIT wynika, że „upublicznienie danych podatkowych największych podmiotów – podatników podatku CIT ma w założeniu pośrednio przyczynić się do zwiększenia skłonności podatników do prawidłowego wypełniania ich zobowiązań podatkowych. Jest to ze swej istoty instrument o „miękkim" charakterze (…)". Zatem obydwie instytucje zarówno umowa o współdziałanie jak i upublicznianie danych z zeznań mają w sposób nierepresyjny wpływać na największych podatników, aby nie stosowali oni agresywnej optymalizacji. Stąd też zasadnym jest przyjęcie dla obu instytucji tego samego kryterium dla określenia populacji podatników, będących adresatem przepisów.

Należy również pokreślić, że przyjmując kryterium przychodowe, do grona podatników uprawnionych do wystąpienia z wnioskiem o zawarcie umowy o współdziałanie, przyjęto nie tylko podmioty płacące najwyższe podatki (wysoki przychód nie musi oznaczać konieczności zapłaty wysokich podatków), ale także inne podmioty mające istotny wpływ na gospodarkę lub daną branżę, z uwagi na duże zatrudnienie, produkcję czy sieć kontrahentów generującą wysokie obroty gospodarcze. Odniesienie się w projektowanych przepisach do kwoty przychodów w wysokości przekraczającej (równowartość w złotych) kwotę 50 mln euro jest również spójne z jednym z zawartych w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo

przedsiębiorców warunków[531] uznania przedsiębiorcy za innego niż mikro-, mały lub średni (czyli z tzw. „dużym przedsiębiorcą" – które to pojęcie jednak w samej ustawie nie występuje). Proponowany próg pozwoli z całej populacji podatników wyłonić te podmioty, których wpływ na gospodarkę i budżet państwa jest istotny z punktu widzenia, zarówno ich pozycji na rynku, jak też z uwagi na ich potencjalny wpływ na dochody budżetu państwa. Jak wynika z posiadanych przez Ministerstwo Finansów danych z zeznań podatkowych, wybrana grupa podatników odpowiada za ponad 50% podatku należnego wykazanego przez wszystkich podatników dokonujących rozliczenia podatku dochodowego od osób prawnych. Warunek dotyczący ww. poziomu przychodów spełnia obecnie ok. 2,5 tys. podatników. Należy też podkreślić, że propozycje zawarte w projekcie dotyczące określonego kręgu podatników objętych proponowanymi przepisami opierają się na obiektywnym kryterium wielkości przychodów, które są powiązane z normami wynikającymi z ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców. Taka regulacja daje możliwość obiektywnego ustalenia – zarówno przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jak i przez samych podatników – grupy podatników, których dotyczą projektowane przepisy.

W art. 638 § 1 wskazano również zakres przedmiotowy umowy o współdziałanie, zgodnie z którym jest ona zawierana wyłącznie w zakresie podatków pozostających we właściwości Krajowej Administracji Skarbowej, ponieważ jest ona zawierana z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej, który odpowiada za ich pobór w prawidłowej i terminowej wysokości. Umowa nie obejmuje podatków lokalnych będących we właściwości organów samorządowych.

Natomiast w **art. 630 § 2** wskazano cel umowy o współdziałanie, którym jest zapewnienie przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego w warunkach wzajemnego zaufania między organem podatkowym a podatnikiem, przejrzystości i zrozumienia przez organ podatkowy charakteru prowadzonej przez podatnika działalności.

Przez wzajemne zaufanie należy rozumieć uzasadnione zaufanie, co oznacza , że nie może ono być naiwne, lecz musi być oparte na obiektywnych faktach. Uzasadnione zaufanie po stronie

[531] Zgodnie z art. 7 pkt 3 ww. ustawy za średniego przedsiębiorcę uważa się przedsiębiorcę, który w co najmniej jednym roku z dwóch ostatnich lat obrotowych spełniał łącznie następujące warunki:
1) zatrudniał średniorocznie mniej niż 250 pracowników oraz
2) osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro
osiągnął roczny obrót netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług oraz z operacji finansowych nieprzekraczający równowartości w złotych 50 milionów euro, lub sumy aktywów jego bilansu sporządzonego na koniec jednego z tych lat nie przekroczyły równowartości w złotych 43 milionów euro
- i który nie jest mikroprzedsiębiorcą ani małym przedsiębiorcą;

Krajowej Administracji Skarbowej (dalej także KAS) wnika z faktu wdrożenia przez podatnika mechanizmów samokontroli zapewniających świadomość podejmowanych decyzji w zakresie zarządzania kwestiami podatkowymi w sposób budzący zaufanie organów podatkowych i innych interesariuszy. W konsekwencji, do współpracy w ramach Programu mogą przystąpić podatnicy, u których elementy ładu korporacyjnego, kontroli wewnętrznej, zarządzania ryzykiem gwarantują prawidłowość postępowania w kwestiach podatkowych. Natomiast zaufanie po stronie podatników będzie budowane przez racjonalne, uzasadnione i adekwatne do potrzeb działania KAS podejmowane w ramach Programu.

Zrozumienie w ramach Programu powinno być obustronne, należy je odnosić do posiadania wiedzy na temat zasad funkcjonowania obu stron oraz ich środowiska. Z jednej strony do uznania przez podatnika wymagań stawianych przez KAS, jako organizacji stojącej na straży przestrzegania przepisów podatkowych, a z drugiej strony do uwzględnienia przez KAS szczególnych uwarunkowań w jakich funkcjonuje podatnik jako podmiot gospodarczy. Zrozumienie oznacza również, że strony świadomie współdziałają we wspólnym interesie, którym rozwój społeczny i gospodarczy kraju i jego obywateli.

Z kolei poprzez transparentność należy rozumieć gotowość i umiejętność otwarcia się podmiotu aplikującego lub objętego Programem w zakresie przyjętej strategii podatkowej oraz kwestii podatkowych (w tym zdarzeń przyszłych i potencjalnie spornych). W praktyce oznacza to, że podatnik ujawnia KAS bez zwłoki wszelkie istotne dla opodatkowania informacje, a także wskazuje wszelkie trudne zagadnienia podatkowe, których nie jest w stanie rozstrzygnąć we własnym zakresie, oraz zidentyfikowane ryzyka podatkowe, dostarcza też szczerych i rzetelnych odpowiedzi na pytania, z którymi występuje do niego KAS. Natomiast transparentność ze strony KAS to otwartość w zakresie informowania o okolicznościach z jakimi są związane pytania kierowane do podatnika oraz w zakresie wdrażania czynności nadzorczych wobec podatnika.

Dodatkowo w celu zapewniania transparentności działania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej oraz realizacji zasady ogólnej wynikającej z art. 19, zgodnie z którą organy podatkowe działają w sposób budzący zaufanie oraz kierują się zasadami bezstronności i równego traktowania zobowiązanych - odmowa zawarcia umowy o współdziałanie będzie wydawana w formie pisemnej wraz z uzasadnieniem. Przyczyny odmowy powinny być przekazane do wiadomości podatnika, tak aby wiedział z jakiego obiektywnego powodu Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie może z nim podpisać umowy o współdziałanie. Władza dyskrecjonalna organu podatkowego w zakresie zwierania umowy o współdziałanie nie oznacza dowolności działania, która w praktyce mogłaby prowadzić do nierównego

traktowania podatników. Działanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w tym zakresie, choć mieści się w ramach władzy dyskrecjonalnej, nie może być nieracjonalne, stronnicze i nieoparte na obiektywnych przesłankach. Dlatego Szef Krajowej Administracji Skarbowej decydując się na podjęcie lub odmowę podjęcia współpracy powinien kierować się nie tylko spójną polityką w zakresie równego traktowania podatników aplikujących do Programu Współdziałania, ale i przekazywać podatnikom informację zwrotną wskazująca na racjonalne przyczyny podjętej decyzji, które mają zastosowanie do wszystkich podmiotów chcących podpisać umowę o współdziałanie (**art. 630 § 5**).

Umowa o współdziałanie zostaje zawarta na czas nieokreślony w formie pisemnej (**art. 631 § 1**). Daje to możliwość uniknięcia powtarzania wstępnych działań weryfikacyjnych, co nie obciąża stron dodatkowymi kosztami. Ponadto daje podatnikom pewność ciągłości i kontynuacji współpracy z Krajową Administracją Skarbową. Pewność ta ma odbicie w przyjmowanych strategiach działania podatnika. Nieokreślony czas umowy nie wpływa negatywnie na poziom wypełniania obowiązków podatkowych, ale umożliwia Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej lepiej zarządzać zasobami.

Elementy umowy o współdziałanie wymienione zostały w **art. 631 § 2**, zgodnie z którym zawiera ona ustalenia stron niezbędne dla prawidłowej realizacji warunków umowy, w tym szczegółowe określenie praw i obowiązków stron wynikających z zawartej umowy oraz sposób informowania się o osobach upoważnionych do kontaktu między stronami tej umowy. Ogólny zakres praw i obowiązków wynikających z umowy jest taki sam dla wszystkich podatników, którzy zawrą umowę o współdziałanie. Podobne rozwiązanie przyjęto w Holandii w programie horizontal monitoring[532]. Jednocześnie przebieg realizacji umowy będzie zindywidualizowany, m.in. dlatego, że inne i specyficzne dla każdego z podatników mogą być procedury wewnętrznej kontroli poprawności rozliczenia podatkowego.

W dalszej części przepisów wskazano zobowiązania stron umowy o współdziałanie. Przepis **art. 632** dotyczy zobowiązań podatnika, wskazano w nim cztery ogólne obowiązki, do których stosowania się zobowiązuje podatnik podpisujący umowę o współdziałanie. Pierwszym jest zobowiązanie do dobrowolnego i prawidłowego wypełniania obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, który jest spójny z głównym celem podejmowanej w ramach umowy współpracy i nie jest powieleniem obecnych obowiązków wynikających z przepisów prawa (**pkt 1**). Nadrzędnym celem przedmiotowej współpracy jest zapewnienie wpłaty podatku od razu w prawidłowej wysokości i w terminie, bez konieczności zastosowania środków

[532] Zob. wzór Individual Compliance Agreementhttps://download.belastingdienst.nl/belastingdienst/docs/individual_compliance_agreement_dv4091z1edeng.pdf

przymusu, którymi dysponuje KAS. Dlatego przez dobrowolną realizację obowiązków podatkowych należy rozumieć, że podatnik będzie starał się je wykonywać bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego czy egzekucyjnego. Dobrowolność wykonywania obowiązków podatkowych oznacza również, że podatnik nie będzie stosował praktyk mających na celu unikanie opodatkowania, w tym nie będzie świadomie i celowo dokonywał agresywnej optymalizacji. W tym celu już na poziomie strategicznym, tj. w strategii podatkowej przyjmie odpowiednie założenia służące zapobieganiu unikania opodatkowania, a także zapewni mechanizmy nadzorcze gwarantujące minimalizację ryzyk podatkowych, tak aby dobrowolnie i prawidłowo realizować obowiązki podatkowe.

Kolejnym obowiązkiem jest posiadanie uzgodnionych z organem podatkowym skutecznych i adekwatnych ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, co stanowi zapewnienie, że podatnik ten nadzoruje kwestie podatkowe i ma możliwość prawidłowo wypełniać swoje obowiązki podatkowe (**pkt 2**). Ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego są adekwatne, gdy są dostosowane do wielkości i struktury oraz typu działalności podatnika, w tym sektora gospodarczego i skali prowadzonych krajowych i zagranicznych transakcji. Adekwatność ram wewnętrznego nadzoru podatkowego pozwala na zachowanie efektywnej zdolności do ich prawidłowego funkcjonowania. Adekwatne ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego mają zapewnić wysoką jakość prowadzonych rejestrów i zapewnić prawidłowy przebieg wdrażania nowych systemów i procesów oraz zmian w elementach istniejących we wdrożonym już środowisku, mających wpływ na działanie funkcji podatkowej poprzez odpowiednie planowanie, szacowanie ryzyka oraz działania w zakresie ich wdrażania i oceny powdrożeniowej.

Skuteczne ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego cechują się: kompleksowością, udokumentowaniem, monitorowaniem i udoskonalaniem, gwarancją pewności, przyjętymi zakresami odpowiedzialności. Przy czym przez kompleksowość ram wewnętrznego nadzoru podatkowego należy rozumieć objęcie nimi całej organizacji i uwzględnienie różnych ról i zakresów odpowiedzialności, co oznacza, że ramy muszą odnosić się do całej funkcji podatkowej, nie tylko wyłącznie do działań departamentu lub działu odpowiedzialnego za kwestie podatkowe. Gwarancja pewności w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego oznacza pewność kontrolowania przez podatnika ryzyka podatkowego i produktów tworzonych w wyniku realizacji obowiązków podatkowych oraz gwarancję sprawowania kontroli nad procesami podatkowymi podmiotu, zapewniając przy tym terminowe identyfikowanie ryzyk oraz terminowe składanie deklaracji podatkowych zawierających prawidłowe dane.

Szczegółowe informacje na temat wymagań w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego oraz ładu podatkowego zostaną opublikowane w formie wytycznych na stronie Ministerstwa Finansów.

W **art. 632 pkt 3** zawarto promesę zgłaszania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, bez wcześniejszego wezwania, wszelkich istotnych zagadnień podatkowych, które obiektywnie oceniając mogą stać się źródłem sporu między podatnikiem a organem podatkowym, zgodnie z określonymi w umowie o współdziałanie progami istotności. Natomiast **art. 632 pkt 4** obliguje podatnika do niezwłocznego przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, bez wezwania, istotnych informacji mogących mieć wpływ na uzyskanie korzyści podatkowej przez podatnika, zgodnie z określonymi w umowie o współdziałanie progami istotności.

Przepis **art. 633** zawiera zobowiązanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do stosowania zasady proporcjonalności poprzez dostosowanie formy i częstotliwości działań weryfikujących poprawność rozliczenia podatkowego do potrzeb organu podatkowego w danym przypadku. Przepis ten wskazuje na zindywidualizowanie nadzoru nad podatnikiem i jego dostosowanie, nie tylko do dotychczasowej współpracy z organami podatkowymi i stopnia poprawności wypełniania obowiązków podatkowych, ale również do aktualnego poziomu skuteczności i adekwatności ram wewnętrznego nadzoru podatkowego. Poziom nadzoru jest również zależny od wdrożonych przez podatnika standardów etyki, które stanowią istotny element kultury organizacyjnej, warunkującej prawidłowe stosowanie w praktyce ustanowionych procedur i procesów wewnętrznego nadzoru podatkowego. Podatnicy, którzy wdrożyli wewnętrzne środki kontroli nad prowadzoną działalnością, będą objęci nadzorem Krajowej Administracji Skarbowej, uzależnionym od jakości tej kontroli, co z jednej strony zmniejszy obciążenie podatnika związane z kontrolami podatkowymi i celno-skarbowymi, z drugiej zaś wpłynie w dalszym okresie na zmniejszenie kosztów zapewniania przez Krajową Administrację Skarbową prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych (**art. 633 pkt 1**).

Zgodnie z **art. 633 pkt 2** w celu zapewnienia prawidłowej realizacji zobowiązania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, polegającego na zindywidualizowanym podejściu w zakresie podejmowanych działań weryfikujących poprawność wypełniania obowiązków podatkowych, możliwość wszczynania kontroli celno-skarbowej wobec podatnika, który podpisał umowę o współdziałanie została zastrzeżona wyłącznie dla Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, co uniemożliwia innym organom podatkowym podjęcie działań wobec podatnika objętego umową z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie ustawa wprowadzająca ordynację podatkową wprowadza w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r.

o Krajowej Administracji Skarbowej w art. 28 ust. 1 pkt 7 wyłączenie możliwości przeprowadzania kontroli podatkowej przez naczelników wyspecjalizowanych urzędów skarbowych wobec podmiotów, które podpisały umowę o współdziałanie. W związku z powyższym wobec podmiotów objętych umową współdziałanie wyłącznie Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie właściwy do przeprowadzania kontroli celno-skarbowej w zakresie podatków objętych umową, natomiast kontroli podatkowej w ogóle nie będzie mógł przeprowadzić żaden organ Krajowej Administracji Skarbowej.

Dodatkowo w **art. 633 pkt 3** wskazuje się na konieczność uzyskania zgody Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przez organy Krajowej Administracji Skarbowej, które chcą przeprowadzić w zakresie podatków czynności sprawdzające w trybie art. 668 lub wystąpić do kontrahentów kontrolowanego w trybie art. 79 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Ograniczenia wskazane w punkcie 2-3 nie dotyczą obszaru przestrzegania przepisów prawa celnego i innych przepisów związanych z przewozem i wywozem towarów w obrocie między obszarem celnym Unii Europejskiej a państwami trzecimi, w szczególności przepisów dotyczących towarów objętych ograniczeniami lub zakazami.

Rozwiązania te dają z jednej strony podatnikowi gwarancję, że środki nadzoru będą faktycznie dostosowane do skuteczności i adekwatności wdrożonych przez niego ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, a z drugiej zaś chronią Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przed ewentualnym łamaniem zasad umowy przez inne organy podatkowe. Celem przepisu nie jest wyłączenie podatników, którzy podpisali umowę o współdziałanie, z przeprowadzania wobec nich kontroli podatkowej i celno-skarbowej, lecz zapewnienie możliwości nadzorowania i koordynowania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej podejmowanych wobec tych podmiotów działań kontrolnych.

Zgodnie z **art. 634** następca prawny podatnika nie wstępuje w jego prawa i obowiązki wynikające z umowy o współdziałanie. Jest to pochodna osobistego charakteru zobowiązania przyjętego umową oraz dużej wrażliwości ładu podatkowego – który jest warunkiem zawarcia i dobrego funkcjonowania umowy – na zmiany organizacyjne i restrukturyzacyjne, jakim podlega podatnik.

Zgodnie z **art. 635 § 1** podatnik może w każdym czasie wypowiedzieć umowę o współdziałanie.

Wypowiedzenie umowy o współdziałaniu przez podatnika nie jest obwarowane żadnymi warunkami. Natomiast zgodnie z **art. 635 § 2** wypowiedzenie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej umowy o współdziałanie zostało uzależnione dwoma warunkami tj. nieprzestrzeganie przez podatnika warunków umowy oraz poważnego lub powtarzającego się

naruszania przepisów prawa podatkowego. Są to ogólne warunki zwiększające bezpieczeństwo podatnika, który podpisał umowę, jasno wskazując jakie zachowania mogą lub powinny spowodować takie wypowiedzenie. W celu zachowania transparentności Szef Krajowej Administracji Skarbowej zobowiązany został do przekazania informacji o przyczynach odstąpienia od kontynuowania umowy wraz z uzasadnieniem. Jest jasne, że podobnie jak przy wyrażeniu zgody na zawarcie umowy, organ podatkowy przy wypowiedzeniu umowy powinien kierować się względami obiektywnymi, dającymi się uzasadnić i zrozumieć, tworzącymi spójną politykę. Wypowiedzenie umowy o współdziałanie przez podatnika nie jest obwarowane żadnymi warunkami.

Rozwiązanie umowy o współdziałanie następuje z dniem złożenia w formie pisemnej drugiej stronie oświadczenia o wypowiedzeniu tej umowy, chyba że z treści tego wypowiedzenia wynika późniejszy termin (**art. 635 § 3**). Możliwość wskazania w wypowiedzeniu późniejszego terminu niż data jego złożenia, gwarantuje obu stronom umowy elastyczność w zakresie określenia daty rozwiązania umowy, umożliwiając np. rozwiązanie umowy z końcem danego okresu rozliczeniowego.

W przypadku rozwiązania umowy o współdziałanie dane podatnika są niezwłocznie usuwane z ewidencji, o której mowa w art. 638 (**art. 635 § 4**).

W przypadku rozwiązania umowy przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej podatnik nie może ponownie ubiegać o zawarcie umowy przez kolejne 2 lata co stanowi negatywną konsekwencję nieprzestrzegania przez tego podatnika zasad umowy lub fakt rażącego lub powtarzającego się naruszenia przepisów prawa podatkowego. Rozwiązanie to ma przede wszystkim charakter prewencyjny, jego celem jest dodatkowa zachęta do przestrzegania zasad współpracy. Analogiczne rozwiązanie funkcjonuje w ramach programu Upoważnionego przedsiębiorcy (AEO, w ramach audytu celnego) w zakresie powodów zakończenia współpracy przez Krajową Administrację Skarbową oraz odnośnie ograniczenia czasowego ponownej możliwości przystąpienia do Programu z winy podatnika (**art. 636**)[533].

[533] Art.11 ust. 2 w związku z ust. 1 lit. d Rozporządzenia Delegowanego Komisji (UE) 2015/2446 z dnia 28 lipca 2015 r. uzupełniające rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 w odniesieniu do szczegółowych zasad dotyczących niektórych przepisów unijnego kodeksu celnego. Przepisy mówią o braku możliwości ponownego przestąpienia do AEO przez 3 lata, jeśli cofnięcie statusu AEO nastąpiło z powodu naruszeń wnioskodawcy.
Art. 24 Rozporządzenia Wykonawcze Komisji (UE) 2015/2447 z dnia 24 listopada 2015 r. ustanawiające szczegółowe zasady wykonania niektórych przepisów rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 ustanawiającego unijny kodeks celny (Dz.U. L 343 z 29.12.2015, s. 558) w związku z art. 39 Unijnego kodeksu celnego – przewiduje cofnięcie statusu AEO z powodu poważnego lub powtarzającego się naruszenia przepisów prawa celnego i podatkowego lub poważnego przestępstwa karnego.

Wypowiedzenie umowy skutkuje możliwością rozwiązania zawartych po podpisaniu umowy porozumień podatkowych, ponieważ funkcjonowanie niektórych porozumień po rozwiązaniu umowy będzie niecelowe np. porozumienia dotyczące ram wewnętrznego nadzoru podatkowego (**art. 637**).

W art. 638 § 1 zawarto przepis, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej prowadzi publicznie dostępną ewidencję podatników, z którymi podpisał umowę o współdziałanie. Przepis ten realizuje zasadę transparentności oraz ma na celu promowanie wśród obywateli i podmiotów gospodarczych podatników wiarygodnych oraz realizujących zasady tzw. społecznej odpowiedzialności biznesu (ang. corporate social responsibility – CSR) w zakresie podatków. Zgodnie z CSR przedsiębiorstwo postrzegane jest jako obywatel, który powinien przyczyniać się pozytywnie poprzez płacone podatki do rozwoju kraju, w którym funkcjonuje oraz do utrzymania stabilnego środowiska gospodarczego wraz z wysoką jakością usług publicznych. W świetle tej koncepcji podatki nie są już postrzegane jako koszty, których należy unikać, ale jako „sprawiedliwy zwrot" części zysku do wspólnot, które pozwoliły na jego wypracowanie.

Ewidencja ma zawierać tylko nazwę i numer identyfikacji podatkowej podmiotu oraz datę rozpoczęcia obowiązywania umowy o współdziałanie (**art. 638 § 2**). Nie będzie zawierała danych podmiotów, z którymi zakończono współpracę, czy to z inicjatywy Krajowej Administracji Skarbowej, czy danego podatnika. Pozwoli to na niestygmatyzowanie podatników, którzy nie będą chcieli kontynuować realizacji umowy o współdziałanie i ewentualny powrót obu stronom do relacji jakie miały miejsce przed podpisaniem umowy o współdziałanie. Ewidencję, o której mowa w § 1, udostępnia się w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego ministra właściwego do spraw finansów publicznych (**art. 638 § 3**).

Oddział 2 „Porozumienia podatkowe"

Fundamentem Programu Współdziałania jest zagwarantowanie pewności stosowania prawa w zamian za transparentności podmiotu wobec administracji skarbowej. Zapewnienie gwarancji pewności prawa w polskich realiach społeczno-gospodarczych wymaga stworzenia odpowiednich instrumentów prawnych, dostoswanych do zasad odformalizowanej i dobrowolnej współpracy podejmowanej ex ante. Instrumentem tym mają być dobrowolne porozumienia podatkowe wiążące obie strony i gwarantujące przestrzeganie przez obie strony ustaleń w zakresie kwestii spornych lub wątpliwych. Udział w Programie nie odbiera podatnikowi możliwości skorzystania z innych instytucji prawa podatkowego, daje tylko możliwość szybszego poznania wiążącego stanowiska KAS i ewentualnego szybszego

rozwiązania sporu. Porozumienia otwierałyby podatnikowi drogę do szybszego i uproszczonego załatwienia (bez odwołań i skarg), w sposób wiążący, kwestii spornych lub wątpliwych. W przypadku, gdy strony umowy podejmą próbę zawarcia porozumienia, ale nie uda im się dojść do zgodnego stanowiska, wówczas sporne zagadnienie będzie rozwiązywane przy wykorzystaniu innych procedur przewidzianych przez ordynację podatkową. W konsekwencji nie ma potrzeby zagwarantowania podatnikowi możliwości odwołania się, czy złożenia skargi w przypadku odmowy zawarcia przez Szefa KAS porozumienia, ponieważ może on w tej sytuacji użyć standardową procedurę i w jej ramach skorzystać z przysługujących mu środków odwoławczych. Natomiast w przypadku zawarcia porozumienia zapewnienie środków odwoławczych jest nie celowe, ponieważ jest ono zawierane jedynie wtedy, gdy podatnik zgadza się ze stanowiskiem Szefa KAS w danej kwestii.

Możliwość zawierania porozumień podatkowych jest uprawnieniem podatnika wynikającym z faktu zawarcia umowy o współdziałanie i stanowi realizację zasad otwartości i szybkiego reagowania. Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie starał się na bieżąco wyrażać swoje stanowisko, w formie porozumienia zawieranego za zgodą obu stron, co do istotnych (materialnych) kwestii podatkowych, co w konsekwencji pozwoli na ograniczenie sporów dotyczących poprawności rozliczenia podatkowego, w tym zwłaszcza takich sporów, które mogłyby wystąpić po dłuższym czasie. Możliwość zajmowania wspólnych wiążących stanowisk, w tym w zakresie kwestii podatkowych zapewniono również w ramach monitoringu horyzontalnego wdrożonego przez Holenderską administrację podatkową.

W **art. 639** wskazano na możliwość zawierania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej porozumień podatkowych wyłącznie w zakresie podatków objętym tą umową.

Przepis przewiduje zawieranie porozumień w następujących sprawach:

1) interpretacji przepisów prawa podatkowego;
2) uprzednich porozumień cenowych,
3) wyłączenia stosowania art. 33 § 1;
4) wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych;
5) innych, niezbędnych dla zapewnienia prawidłowej realizacji umowy o współdziałanie.

Porozumienia podatkowe mają stanowić nową elastyczną formę uzgodnienia z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej stanowiska, w związku z tym przy ich zawieraniu nie należy przeprowadzać całej procedury związanej z danym instrumentem prawnym, takim jak interpretacja indywidualna, opinia zabezpieczająca czy uprzednie porozumienie cenowe, lecz włączanie przepisy materialno-prawne związane z charakterem danego porozumienia. Jest to

uwarunkowane nie tylko koniecznością szybkiego działania, tak aby podatnik uzyskał pewność prawa w czasie teraźniejszym, a nie po zdarzeniu czy czynności spornej na gruncie prawa podatkowego, ale także wynika z faktu, że podatnik jest transparentny wobec Krajowej Administracji Skarbowej. W konsekwencji sam dobrowolnie udostępnia wszelkie informacje i dokumenty niezbędne do szybkiego załatwienia sprawy, zatem nie są potrzebne narzędzia proceduralne zapewniająca organowi podatkowemu możliwość ich pozyskaniach od podatnika. Dodatkowo nie są również potrzebne narzędzia prawne dające podatnikowi gwarancję przestrzegania jego praw, ponieważ organ jest związany umową o współdziałanie i również jest transparentny w podejmowanych działaniach wobec podatnika. Poza tym nie można zapominać, że porozumienia będą miały charakter dobrowolny, dlatego stanowią one wyjątek od zasady dwuinstancyjności. Umowa o współdziałanie wprowadza do polskiego sytemu prawa podatkowego innowacyjną formę relacji z podatnikiem opartą na dobrowolności i współpracy, gdzie nie są potrzebne środki przymusu, ani dodatkowe gwarancje przestrzegania praw obu stron, dlatego nie ma konieczności stosowania standardowych procedur przewidzianych do rozstrzygania różnych kwestii mogących budzić wątpliwości na gruncie prawa podatkowego.

Mając na uwadze powyższe, w zakresie porozumienia mającego charakter opinii zabezpieczającej (w sprawie wyłączenia stosowania art. 33 § 1) nie ma konieczności odpowiedniego stosowania wszystkich przepisów oddziału 2, rozdziału 5 działu VI (opinia zabezpieczająca) z wyjątkami wskazanymi w art. 640 § 5 – ponieważ informacje i dane potrzebne do wydania opinii będą dostarczane przez podatnika w ramach współpracy w Programie Współdziałania. Natomiast odpowiednie zastosowanie art. 599 § 3 – na podstawie **art. 641 pkt 2**, zapewni w toku zawierania porozumień w zakresie wyłączenia stosowania art. 33, możliwość skorzystania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z wiedzy ciała doradczego jakim jest Rada do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Dodatkowo, w przygotowanym projekcie przepisów w art. 36 zostało dodane wyłączenie zastosowania klauzuli ogólnej przeciw unikaniu opodatkowania w przypadku zawarcia porozumienia mającego charakter opinii zabezpieczającej.

Tożsama sytuacja ma miejsce w przypadku wydawania postanowień w sprawach wykładni i stosowania prawa podatkowego, gdzie nie ma potrzeby stosowania odpowiednich przepisów w zakresie interpretacji podatkowej, aby pozyskać od podatnika wiedzę na temat stanu faktycznego będącego przedmiotem oceny w ramach zawieranego porozumienia.

Zgodnie z **art. 641 pkt 1** przed zawarciem porozumienia podatkowego w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zasięgnąć opinii Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej lub naczelnika urzędu skarbowego właściwego dla

podatnika będącego stroną umowy o współdziałanie. Przepis ma na celu umożliwienie współdziałania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z jednej strony z Krajową Informacją Skarbową, tak aby zagwarantować jednolite stanowisko KAS w stosunku do tych samych zagadnień budzących wątpliwości prawnopodatkowe (a przez to zachowanie zasady równości traktowania wszystkich zobowiązanych), z drugiej z organem podatkowym właściwym dla danego podatnika, posiadającym szczegółową wiedzę na temat dotychczasowych rozliczeń tego podatnika.

Odrębną kategorią są porozumienia w sprawie uprzednich porozumień cenowych, w zakresie których odpowiednie zastosowanie będą mieć przepisy o uprzednich porozumieniach cenowych. Przy czym wysokość opłaty od porozumienia, o którym mowa w art. 639 pkt 2, wynosi 50% opłaty. Zastosowanie preferencji w zakresie opłaty uzasadnione jest faktem transparentności podatnika, który podpisał umowę o współdziałanie wobec Krajowej Administracji Skarbowej, posiadającej w związku z tym szeroką wiedzę na temat specyfiki danego podmiotu, powiązań jego struktury organizacyjnej i kapitałowej, powiązań strategii podatkowej i gospodarczej, stosowanej polityki rachunkowości oraz polityki cenowej, zawieranych transakcji czy sieci kontrahentów. W konsekwencji oznacza to wykorzystanie mniejszych zasobów do realizacji tej usługi. Dodatkowo dostosowując zakres informacji przekazywanych przez podatnika w postępowaniu w sprawie uprzednich porozumień cenowych do specyfiki współpracy w ramach umowy o współdziałanie, ograniczono zakres dokumentów, które nie zostały uprzednio przekazane Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w ramach umowy o współdziałanie. Co oznacza, że podatnik nie jest zobligowany do przedkładania wszystkich informacji, które w standardowej procedurze uprzednich porozumieniach cenowych musiałby załączyć do wniosku o wydanie porozumienia na podstawie przepisów o uprzednich porozumieniach cenowych. W konsekwencji zakres informacji niezbędnych do zawarcia porozumienia w sprawie cen transakcyjnych będzie każdorazowo indywidualnie ustalany z podatnikiem i dostosowany do poziomu wiedzy o podatniku zgromadzonym w trakcie realizacji współpracy w ramach umowy o współdziałanie. Powyższe rozwiązanie jest spójne z art. 25, w myśl którego „organy podatkowe żądają tylko tych informacji, dokumentów i innych dowodów, do których nie mają dostępu, a które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy".

Zgodnie z **art. 639 pkt 4** możliwe jest także zawarcie porozumienia w zakresie wysokości prognozowanego na następny rok podatkowy zobowiązania podatkowego w podatku dochodowym od osób prawnych w celu ustalenia wysokości zaliczek miesięcznych w uproszczonej formie na podstawie art. 25 ust. 6b ustawy o podatku dochodowym od osób

prawnych. Zawieranie porozumień w zakresie nowej formy uproszczonej wpłaty zaliczek CIT, będzie dostępne wyłącznie dla podmiotów, które podpisały umowę o współdziałanie, ponieważ tylko te podmioty będą całkowicie transparentne wobec Krajowej Administracji Skarbowej, także w zakresie planów biznesowych i wynikających z nich prognoz podatkowych (współpraca opiera się na działaniu *ex ante*). Z drugiej strony wprowadzenie przedmiotowej preferencji dla podmiotów, które podpisały umowę o współdziałanie stanowi wyraz zasady zrozumienia przez Krajową Administrację Skarbową specyfiki danego podmiotu i jego potrzeb biznesowych. Nowa forma uproszczonej zaliczki jest produktem dostosowanym do planów biznesowych podatnika i prognozowanym cash flow, wpisującym się w zasadę proaktywnego działania *ex ante* stron umowy o współdziałanie.

Art. 639 pkt 5 przewiduje zawieranie porozumień także w innych przypadkach niezbędnych dla prawidłowej realizacji warunków umowy o współdziałanie, np. w zakresie ram wewnętrznego nadzoru podatkowego.

Szeroki zakres przedmiotowy porozumień zawieranych w ramach realizacji umowy o współdziałanie jest wyjściem naprzeciw potrzebom podatników, którzy w ramach Programu Współdziałania oczekują całościowej usługi, obejmującej różne kwestie związane ze stosowaniem prawa podatkowego.

Dodatkowo, w odniesieniu do wszystkich porozumień, w **art. 640 § 1** zawarto wyłączenie przedmiotowe, z którego wynika, że porozumienie podatkowe nie może zostać zawarte zakresie czynności i zdarzeń objętych toczącym się postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową lub postępowaniem przed sądem administracyjnym albo gdy w tym zakresie sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego.

Zgodnie z **art. 642 § 1** Podatnik może w każdym czasie wypowiedzieć porozumienie podatkowe. Natomiast w myśl **§ 2** Szef Krajowej Administracji Skarbowej może wypowiedzieć porozumienie podatkowe, tylko jeżeli zmaterializują się przesłanki wskazane w tym przepisie. Pierwszą przesłanką jest wyjście na jaw istotnych dla sprawy, w której zawarto porozumienie, nowych okoliczności faktycznych lub nowych dowodów, istniejących w dniu zawarcia tego porozumienia i nieznanych Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej w dniu wydania stanowiska i nieuwzględnionych w tym porozumieniu (**art. 642 § 2 pkt 1**). Drugą przyczyną rozwiązania porozumienia jest stwierdzenie jego nieprawidłowości przy uwzględnieniu w szczególności orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego, Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub interpretacje ogólne (**art. 642 § 2 pkt 2**). Trzecią przyczyną może być rozwiązanie umowy o współdziałanie, stosowanie do art. 637 (**art. 642 § 2 pkt 3**).

Rozwiązanie porozumienia przez Szefa KAS musi mieć formę pisemną oraz zawierać uzasadnienie przyczyny rozwiązania. Rozwiązanie następuje z dniem złożenia w formie pisemnej drugiej stronie oświadczenia o wypowiedzeniu tego porozumienia, chyba że podatnik w oświadczeniu o wypowiedzeniu porozumienia wskaże inny termin rozwiązania porozumienia poprzedzający dzień złożenia oświadczenia (**art. 642 § 3**) – rozwiązanie ma na celu zagwarantowanie w tym zakresie swobody decyzji, co oznacza, że podatnik będzie mógł zadecydować od jakiego terminu porozumienie go nie obowiązuje. Porozumienia nie można rozwiązać na przyszłość.

W celu ochrony Szefa KAS przed ewentualnym nieuczciwym działaniem w **art. 642 § 4** wskazano, że rozwiązanie porozumienia z uwagi na wyjście na jaw nowych okoliczności faktycznych, następuje ze skutkiem od dnia jego zawarcia i nie chroni podatnika, który ukrył fakty istotne dla sprawy. W **art. 642 § 5** ustawodawca zawarł przepisy chroniące podatnika w przypadku rozwiązania porozumienia ze względu na jego nieprawidłowość, o której mowa w art. 642 § 1 oraz § 2 pkt 2 i 3. Zgodnie z tym przepisem porozumienie, w tym przypadku nie może szkodzić podatnikowi i stosuje się odpowiednio przepisy zapewniające ochronę podatnikowi, który zastosował się do interpretacji indywidualnej tj. art. 574 § 1-3 (ochrona przed negatywnymi konsekwencjami zastosowania się do interpretacji), art. 576 § 1 pkt 1 (zwolnienie z obowiązku zapłaty w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji) oraz § 2 i 3 (określenie okresu rozliczeniowego objętego ochroną, określenie podatku objętego zwolnieniem).

Zgodnie z **art. 643** w zakresie nieuregulowanym w niniejszym oddziale do porozumień podatkowych przepisy działu III rozdziału 8 stosuje się odpowiednio.

Oddział 3 „Audyt podatkowy”

Oddział 3 wprowadza procedurę audytu podatkowego, który jak wskazano w **art. 644** przeprowadzany jest u podatnika przed (audyt wstępny), jak i po podpisaniu umowy o współdziałanie (audyt monitorujący).

Jako organ właściwy dla celów wykonywania audytów podatkowych wskazano Szefa KAS. Procedura ta ma dać podstawę prawną dla działania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w związku z weryfikacją spełniania przez podatnika warunków umowy o współdziałanie.

Audyt podatkowy będzie przeprowadzany w celu z jednej strony sprawdzenia skuteczności i adekwatności wdrożonych przez podatnika ram wewnętrznego nadzoru podatkowego, z drugiej w celu sprawdzenia prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych. Podatnicy, którzy będą chcieli przystąpić do podpisania umowy o współdziałanie będą zobligowani do wdrożenia

skutecznego i adekwatnego systemu zarządzania compliance i ryzykiem podatkowym, który daje gwarancję, że dany podatnik efektywnie zarządza funkcją podatkową i posiada narzędzia nadzoru umożliwiające mu prawidłowe realizowanie obowiązków podatkowych.

Audyt wstępny, realizowany przed zawarciem umowy o współdziałanie, ma na celu zapewnienie Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej możliwość dokonania sprawdzenia rozliczeń podatnika pod względem potencjalnych ryzyk związanych z wypełnianiem obowiązków podatkowych przed podpisaniem umowy o współdziałanie oraz pozwala ustalić, czy podatnik ma nie tylko chęć, ale i możliwość sprawowania skutecznego nadzoru nad funkcją podatkową. Audyt monitorujący ma na celu zapewnienie możliwości sprawowania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej skutecznego i efektywnego nadzór nad prawidłową realizacją umowy o współdziałanie.

Zgodnie z **art. 645 § 1** podatnik jest zobowiązany do przekazywania na wniosek Szefa Krajowej Administracji Skarbowej dokumentacji i informacji niezbędnych do przeprowadzenia audytu podatkowego. W celu ochrony tajemnicy przedsiębiorstwa dokumenty i informacje uznane przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej za zawierające tajemnicę przedsiębiorstwa są niszczone w terminie 2 miesięcy od dnia wypowiedzenia umowy o współdziałanie, a w przypadku nie zawarcia umowy o współdziałanie, od dnia zakończenia audytu wstępnego, jeżeli audyt wstępny został zakończony opinią bez zaleceń (**art. 645 § 2**). Dokumenty te i informacje są również niszczone w przypadku niezawarcia umowy o współdziałanie po upływie dwóch miesięcy od zakończenia weryfikacji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zastosowania się przez podatnika do wydanych w wyniku audytu podatkowego zaleceń (**art. 645 § 3**). Ma to na celu ochronę wrażliwych danych podatnika dotyczących jego działalności gospodarczej, w tym dotyczących planów i działań realizujących strategię podatnika. Podobne rozwiązanie w zakresie niszczenia dokumentacji (w tym elektronicznej) uzyskanej w wyniku audytu podatkowego przyjęto we Francji, w celu zwiększenia gwarancji bezpieczeństwa pozyskiwanych danych i w konsekwencji w celu zwiększenia zaufania przedsiębiorców uczestniczących w Programie do organów administracji podatkowej.

Audyt podatkowy realizowany przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej kończy się wydaniem opinii albo zaleceń, wraz z uzasadnieniem, wskazujących, jakie czynności audytowany podatnik powinien podjąć, celem usunięcia stwierdzonych nieprawidłowości (**art. 646 § 1**). Audyt monitorujący po podpisaniu umowy ma charakter ciągły i polega na monitorowaniu przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej prawidłowości wykonywania

przez podatnika obowiązków wynikających z umowy o współdziałanie. Dokumenty te mają być niezwłocznie doręczane podatnikowi (**art. 646 § 3**). Termin i harmonogram realizacji zaleceń audytowych jest uzgadniany przez podatnika z Szefem KAS (**art. 646 § 4**). Pozwala to na dostosowanie tempa przeprowadzenia zalecanych zmian, korekt i udoskonaleń do możliwości danego podmiotu.

W przypadku zastosowania się przez podatnika do zaleceń audytu wstępnego audyt ten może być wznowiony na okres niezbędny do weryfikacji zastosowania się podatnika do tych zaleceń (**art. 646 § 5**).

Decyzja o przeprowadzeniu audytu wstępnego i jego zakresie należy do Szefa KAS, biorąc pod uwagę ocenę ryzyka podatkowego zidentyfikowanego u podatnika wnioskującego o zawarcie umowy o współdziałanie (**art. 647 § 1**). Zatem sam fakt zgłoszenia przez podatnika chęci podpisania umowy o współdziałanie nie jest równoznaczny z obowiązkiem przeprowadzenia wstępnego audytu podatkowego, decyduje o tym wstępna ocena podatnika dokonana przez Szefa KAS w oparciu o ocenę ryzyka podatkowego. Podatnik jest informowany o zakresie audytu wstępnego (**§ 2**), natomiast harmonogram działań podejmowanych w jego ramach będzie ustalany przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z podatnikiem chcącym podpisać umowę o współdziałanie lub podatnikiem objętym już tą umową (**§ 3**). Wspólne ustalanie harmonogramu audytu ma pozwolić na dostosowanie się Krajowej Administracji Skarbowej do procesów i cykli działalności podatnika i przeprowadzenie audytu w terminach dogodnych dla obu stron.

Konieczność przeprowadzenia tego audytu wstępnego wynika z potrzeby oceny sytuacji podatkowej podatnika objętego umową o współdziałanie. Okres wstępnego audytu podatkowego w zakresie prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych został ograniczony do dwóch lat podatkowych licząc od końca roku poprzedzającego rok, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem o podpisanie umowy o współdziałanie oraz okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem do dnia zakończenia tego audytu (**art. 647 § 4**). Celem ograniczenia zakresu czasowego audytu jest wzajemne dostosowanie możliwości Krajowej Administracji Skarbowej, przy jej ograniczonych zasobach, oraz niezbędnych działań pozwalających zweryfikować dotychczasowe zachowanie podatnika pod kątem prawidłowości przestrzegania przepisów prawa podatkowego, a także dokonania identyfikacji ryzyk podatkowych występujących w danym podmiocie. Okres dwóch lat podatkowych pozwala na poznanie specyfiki działalności podatnika i właściwą identyfikację ryzyk podatkowych występujących w danym przedsiębiorstwie. Podobne rozwiązanie w zakresie ram czasowych audytu przed podjęciem współpracy zastosowano w ramach czynności

audytowych realizowanych w ramach certyfikacji AEO. Audyt wstępny obejmuje również okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik wystąpił z wnioskiem do dnia zakończenia tego audytu. Celem rozszerzenia zakresu temporalnego audytu wstępnego na okres od początku roku podatkowego, w którym podatnik złożył wniosek do dnia zakończenia audytu jest zapewnienie możliwości zbadania również okresów bieżących, jeszcze nie zakończonych. W ten sposób ryzyko powstania nieprawidłowości w okresach poszerzających zawarcie umowy o współdziałanie będzie minimalizowane. Zasadne jest objęcie audytem bieżącego roku podatkowego, a także innych bieżących okresów rozliczeniowych, bo jeżeli umowa o współdziałania zostanie zawarta w trakcie ich trwania to ewentualne błędy podatkowego popełnione przed zwarciem umowy rzutowałyby następnie na poprawność deklaracji złożonej po jej podpisaniu.

Dodatkowo w **art. 647 § 5** uelastyczniono okres objęty weryfikacją w ramach audytu wstępnego w zakresie poprawności wypełniania obowiązków podatkowych wobec następcy prawnego podatnika, który zawarł umowę o współdziałanie, poprzez zagwarantowanie możliwości skrócenia standardowego okresu podlegającego weryfikacji wskazanego w § 4.

Kolejne przepisy odnoszą się do audytu podatkowego w zakresie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych. Przede wszystkim przyjęto, że audyt w tym zakresie będzie oparty o analizę ryzyk, co pozwoli na skupieniu się stron na określonych problemach i transakcjach (**art. 648**).

W **art. 649** określono zakres audytu podatkowego w odniesieniu do ram wewnętrznego nadzoru podatkowego. Wskazano, że audytowi podlegają procedury i procesy związane m.in. z zarządzaniem ryzykiem podatkowym, kontrolą wewnętrzną nad kwestiami podatkowymi, a także mechanizmy zewnętrznego nadzoru podatkowego, w tym niezależny audyt funkcji podatkowej, który pełni rolę audytu podatkowego realizowanego przez doradców podatkowych i biegłych rewidentów.

Zgodnie z **art. 650** w przypadku stwierdzenia w trakcie audytu podatkowego prowadzonego przed podpisaniem umowy o współdziałanie nieprawidłowości w zakresie realizacji przez audytowanego podatnika swych obowiązków podatkowych i złożenia przez tego podatnika deklaracji, korekty deklaracji lub informacji zastępczej usuwającej te nieprawidłowości wprowadzono preferencję w naliczaniu odsetek. Działanie to ma na celu zachęcenie podatników do podpisania umowy oraz pozwala na budowanie pozytywnej relacji bez obciążania podatnika już na początku współpracy karami za pomyłki i nieświadome działanie. Pozwala to również na zmniejszenie kosztów związanych z przystąpieniem do umowy o współdziałanie, które są generowane przez konieczność wdrożenia i utrzymania ram

wewnętrznego nadzoru podatkowego oraz przez ewentualne nieprawidłowości w zakresie rozliczeń podatkowych stwierdzonych w ramach audytu wstępnego. Zmniejszenie odsetek za zwłokę o połowę w przypadku złożenia deklaracji, informacji zastępczej lub skorygowania deklaracji w wyniku audytu wstępnego pozwoli na zmniejszenie ogólnych kosztów przystąpienia do Programu po stronie podatników i zachęci ich do korygowania stwierdzonych nieprawowitości.

Należy jednak podkreślić, że deklaracja, informacja zastępcza lub korekta musi zostać dokonana w terminie 14 dni od otrzymania zaleceń, a wpłata należnego podatku w ciągu 7 dni od dnia złożenia deklaracji, informacji zastępczej lub korekty deklaracji (**art. 650 § 1 pkt 1**). Preferencja w zakresie naliczania odsetek za zwłokę nie odnosi się wyłącznie do lat podatkowych objętych audytem wstępnym, ale do wszystkich okresów, nie objętych przedawnieniem na dzień otrzymania zalecenia, jeżeli stwierdzona w wyniku audytu nieprawidłowość występowała również w latach poszerzających audyt podatkowy. Podatnik może skorzystać z preferencji odsetkowej za lata poprzedzające audyt podatkowy wyłącznie w zakresie w jakim koryguje stwierdzone w wyniku audytu nieprawidłowości (**art. 650 § 2**).

W **art. 650 § 1 pkt 2** wskazano uprawnienie dotyczące nienaliczania odsetek za zwłokę w przypadku skorygowania nieprawidłowości za okres rozliczeniowy objęty audytem monitorującym, jeżeli podatnik dokona wpłaty zaległości podatkowych w ciągu 7 dni od dnia złożenia korekty, deklaracji lub informacji zastępczej. W przypadku rozwiązania umowy o współdziałanie w trakcie okresu rozliczeniowego, preferencja ma zastosowanie tylko w przypadku powstania nieprawidłowości w okresie trwania umowy o współdziałanie.

Przyznanie przedmiotowej preferencji wynika z faktu, że po podpisaniu umowy o współdziałaniu, podmiot będzie podlegał stałemu monitoringowi i na bieżąco konsultował z KAS ewentualne wątpliwości prawno-podatkowe, zatem składane przez niego zeznania podatkowe powinny być poprawne. Jednakże nie można wykluczyć z całkowitą pewnością zaistnienia błędu, wynikającego np. z istnienia ryzyka czynnika ludzkiego. Dlatego też należy zminimalizować negatywne konsekwencje finansowe wobec podmiotu, który jest wobec KAS całkowicie transparentny, dając tym samym KAS możliwość zidentyfikowania ewentualnych błędów jeszcze przed złożeniem zeznania.

Należy podkreślić, że podobne rozwiązanie w zakresie preferencji w naliczaniu odsetek za zwłokę przyjęto we Francji, gdzie po podpisaniu umowy z podatnikiem w przypadku stwierdzenia nieprawidłowości w wyniku audytu podatkowego nie są naliczane odsetki za zwłokę. Odnosi się to do podatników, którzy zastosują się do zaleceń audytu i złożą prawnie skuteczną korektę.

Dodatkowo w **art. 650 § 3** przewiduje, że w przypadku złożenia zeznania, korekty zeznania, informacji zastępczej, o której mowa w § 1 pkt 2 nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe. Powyższe rozwiązanie spójne jest z wszechstronną transparentnością, do której zobowiązał się podatnik w wyniku podpisania umowy, dzięki czemu KAS będzie mieć dostęp do szeregu informacji, w których posiadanie wszedłby na zasadach ogólnych dopiero na etapie czynności sprawdzających, kontroli czy postępowania podatkowego. W związku z tym KAS często będzie posiadać udokumentowaną informację o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia jeszcze przed złożeniem korekty przez podatnika. Poza tym z uwagi na odformalizowany charakter współpracy, trudno będzie ustalić kiedy złożenie korekty nastąpiłoby z własnej inicjatywy podatnika, a kiedy w wyniku działania KAS. Ponadto należy też podkreślić, że założeniem Programu Współdziałania jest wyjaśnienie kwestii spornych ex ante, jeszcze przed złożeniem zeznania, skoro więc zaistniała konieczność skorygowania deklaracji, to oznacza, że albo zagadnienie sporne było na tyle złożone lub dyskusyjne, że nie udało się go stronom umowy rozstrzygnąć przed złożeniem deklaracji albo obie strony umowy nie wychwyciły błędu w deklaracji przed jej złożeniem. W konsekwencji skoro podatnik składa korektę modyfikując popełniony błąd powstały w wyniku braku możliwości wyjaśnienia kwestii spornej przed złożeniem deklaracji (np. z uwagi na konieczność uruchomienia procedury mediacji) lub obustronnego przeoczenia – zasadnym jest zwolnienie podatnika z odpowiedzialności karnej skarbowej w przypadku złożenia korekty za okres objęty umową o współdziałaniu.

Odnosząc się do wszystkich wyżej wymienionych preferencji przyznanych podmiotom, które podpisały umowę o współdziałanie, należy podkreślić, że przyznawanie określonych preferencji podatkowych czy też wprowadzanie specjalnych zasad opodatkowania jest rolą ustawodawcy i stanowi przejaw kreowanej przez niego polityki podatkowej. Preferencje te powinny być zgodne z zasadą równości wobec prawa oraz być aksjologicznie uzasadnione, w szczególności powinny służyć do realizacji celów administracji skarbowej jakim jest zapewnienie prawidłowego realizowania obowiązków podatkowych. Administracja skarbowa może dążyć do osiągniecia tego celu zarówno środkami restrykcyjnymi jaki i zachęcającymi do dobrowolnego wypełniania obowiązków podatkowych. Do nierestrykcyjnych metod odziaływania na podatnika zaliczane są na świecie się m.in. programy cooperative compliance, stanowiące ofertę konkurencyjną wobec agresywnej optymalizacji podatkowej. Zatem proponowane preferencje przewidziane dla podatników, którzy podpisali umowę o współdziałaniu mają m.in. na celu zachęcić podatników do nowej formy współpracy, która ma

celu zapewnienie prawidłowości realizacji obowiązków podatkowych, budowanie zaufania i partnerskich relacji na linii podatnik – administracja skarbowa.

Jednocześnie należy podkreślić, że preferencje te, nie naruszają zasady równości wobec prawa. Zasada ta zapewnia gwarancje identycznego traktowania wszystkich podatników, ale tylko wówczas gdy znajdują się oni w takiej sytuacji faktycznej. Natomiast podatnicy, którzy się zgłosili (dobrowolnie) do podpisania umowy o współdziałanie zobowiązują się do transparentności idącej daleko poza obowiązki ustawowe, poddają się tym samym o wiele szerszemu nadzorowi niż to ma miejsce obecnie, ponosząc przy tym znaczne nakłady finansowe na wdrożenie oraz utrzymanie systemu zarządzania compliance w obszarze podatków i ryzykiem podatkowym (ram wewnętrznego nadzoru podatkowego), który daje gwarancję, że podatnik efektywnie zarządza funkcją podatkową i jest w stanie prawidłowo realizować obowiązki podatkowe. Wdrożenie oraz utrzymanie tego sytemu wymaga po stronie podatnika zaangażowania znacznych zasobów osobowych i finansowych. W związku z tym, aby zrównoważyć dodatkowe obowiązki oraz nakłady finansowe przewidziano korzyści i ułatwienia prawne, tak aby z punktu widzenia ekonomicznego udział w Programie Współdziałania był dla podatnika atrakcyjny i opłacalny, bo tylko w wtedy Program będzie stanowić przeciwwagę dla agresywnej optymalizacji podatkowej. Przyznając dodatkowe przywileje całej grupie podatników biorących udział w Programie tj. wszystkim podatnikom znajdującym się w takiej samej sytuacji faktycznej (więcej obowiązków, większe nakłady, a więc i większe korzyści), nie zostanie naruszona zasada równości prawa. Naruszenie takie miałoby miejsce, gdyby dodatkowe przywileje były skierowane jedynie do części spośród uczestników Programu. Innymi słowy w przypadku przyznania dodatkowych korzyści materialnoprawnych, nie dojdzie tu do nierówności wobec prawa, gdyż przyznanie dodatkowych przywilejów ma na celu jedynie zrównoważenie dodatkowych obowiązków.

Należy także podkreślić, że z publikacji OECD wynika, że aby Program Współdziałania był skuteczny musi być dostosowany do potrzeb, możliwości i oczekiwań zarówno administracji jak i podatników w danym państwie. Dlatego celem dodatkowych korzyści materialnoprawnych jest dostosowanie Programu Współdziałania do polskich warunków społeczno-gospodarczych, których cechą charakterystyczną jest wręcz znikomy poziom zaufania do administracji skarbowej. W takich warunkach trudno o skuteczne wdrożenie Programu typu Horyzontalny Monitoring (Program Współdziałania), który bazuje na wzajemnym zaufaniu współpracujących stron. W związku z powyższym korzyści są niezbędne, żeby niwelować brak zaufania do administracji skarbowej. W przeciwnym wypadku nie będzie chętnych podmiotów do podjęcia współpracy i w konsekwencji przepisy będą martwe. Dlatego

wdrażając Horyzontalny Monitoring należy zapewnić mechanizmy prawne sprzyjające budowie wzajemnego zaufania, m.in. poprzez zapewnienie maksymalnej gwarancji pewności stosowania prawa podatkowego dla uczestników Programu Współdziałania, a także poprzez przyznanie preferencji zachęcających podatników do otwarcia się na budowę nowej relacji z Krajowa Administracją Skarbową opartej na współpracy i zaufaniu, które jednocześnie równoważyłby wydatki poniesione w związku z przystąpieniem do Programu Współdziałania. Doświadczenia innych administracji wskazują na konieczność centralnego prowadzenia działań audytowych. Audyty prowadzone przez jednostki regionalne wydłużały się z uwagi na konieczność konsultowania zgłoszonych wątpliwości podatkowych z administracją centralną, tak aby udzielać jednolitych odpowiedzi. W celu zapewnienia możliwości centralnej realizacji audytu podatkowego przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej zapisano (**art. 668 § 1**), że wykonują go pracownicy zatrudnieni w wyodrębnionej w tym celu komórce organizacyjnej urzędu obsługującego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, działające z upoważnienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Ze względu na fakt, że złożenie wniosku o podpisanie umowy o współdziałanie jest dobrowolne i nie można określić z góry liczby podmiotów przystępujących do podpisania umowy, a co za tym idzie, nie można precyzyjnie określić zasobów niezbędnych do realizacji tego zadania, wprowadzono zabezpieczenie możliwości zwiększenia zasobów osobowych niezbędnych do przeprowadzenia audytów podatkowych poprzez przepis, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadzając audyty podatkowe może wspierać się pracownikami jednostek sobie podległych, którzy w razie takich potrzeb będą wraz z osobami zatrudnionymi w wyodrębnionej w tym celu komórce organizacyjnej urzędu obsługującego Szefa Krajowej Administracji Skarbowej prowadzić audyty podatkowe (**art. 668 § 2**). Pracownicy będą wykonywać audyt na podstawie upoważnienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W celu ochrony informacji pozyskanych w toku współpracy audytu, pracownicy wykonujący czynności w zakresie audytu podatkowego nie mogą uczestniczyć w przeprowadzaniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej oraz postępowania podatkowego wobec podatnika objętego tym audytem przez okres trzech lat od daty jego zakończenia (**art. 668 § 3**). Podobne rozwiązanie przyjęto we Francji, gdzie urzędnicy podprowadzający audyt podatkowy nie mogą następnie prowadzić ewentualnej kontroli podatkowej wobec audytowanego podmiotu.

Niezależny audyt podatkowy to obligatoryjny element ram wewnętrznego nadzoru podatkowego i zgodnie z **art. 658** jest realizowany przez niezależnego audytora podatkowego, którym może być biegły rewident lub doradca podatkowy (**§ 1**).

W celu zapewnienia niezależności i obiektywności audytu realizowanego przez doradców podatkowych i biegłych rewidentów wprowadzono warunki ograniczające możliwość prowadzenia audytu podatkowego (**§ 2**). Ograniczenie grupy niezależnych audytorów podatkowych do doradców podatkowych lub biegłych rewidentów uzasadnione jest posiadaniem przez nich niezbędnej wiedzy i umiejętności do prowadzenia niezależnego audytu funkcji podatkowej, które zapewnią wysoką jakość świadczonej usługi wzmacniając tym samym skuteczność ram wewnętrznego nadzoru podatkowego. Niezależnym audytorem podatkowym nie może być po pierwsze osoba fizyczna lub prawna, która jest podmiotem krajowym lub podmiotem zagranicznym (w rozumieniu art. 13 pkt 10 i 11) wobec podatnika oraz podmiotu realizującego usługi doradztwa podatkowego lub czynności rewizji finansowej na rzecz tego podatnika w okresie objętym tym audytem oraz w trakcie jego realizacji (**art. 652 § 2 pkt 2**). Po drugie audytorem tym nie może być osoba, która wykonuje na rzecz podatnika usługi w zakresie czynności rewizji finansowej, doradztwa podatkowego lub prawnego w okresie objętym zewnętrznym audytem podatkowym oraz w trakcie jego realizacji (**art. 652 § 2 pkt 1**). Po trzecie niezależnym audytorem nie może być również osoba wykonująca usługi np. w ramach samozatrudnienia, na podstawie umowy zlecenia lub o dzieło na rzecz podmiotu, który świadczy na rzecz podatnika usługi zakresie rewizji finansowej, doradztwa podatkowego lub prawnego w okresie objętym zewnętrznym audytem podatkowym oraz w trakcie jego realizacji (**art. 652 § 2 pkt 3**). W ten sposób określono charakter niezależnego audytu funkcji podatkowej realizowanego przez doradców podatkowych lub biegłych rewidentów, jako nieodłączny element ram wewnętrznego nadzoru podatkowego.

Celem niezależnego audytu funkcji podatkowej, jak wskazano w **art. 653 § 1** jest sprawdzenie przez podmiot niezależny wobec podatnika oraz Krajowej Administracji Skarbowej poziomu dojrzałości podatnika w zakresie zarządzania i nadzoru nad funkcją podatkową. Jak wskazano jego zakres obejmuje nie tylko sprawdzenie prawidłowości wypełniania obowiązków podatkowych, ale również weryfikację skuteczności i adekwatności wdrożonych przez podatnika zbioru uregulowanych procesów oraz procedur dotyczących zarządzania sposobem wykonywania obowiązków podatkowych.

Zgodnie z **art. 653 § 2** niezależny audyt funkcji podatkowej kończy się raportem zawierający jego wynik. Raport podpisuje niezależny audytor podatkowy przeprowadzający ten audyt, co ma stanowić wyraz jego odpowiedzialności za rzetelność badania przeprowadzanego w ramach tego audytu. Planowane jest wprowadzenie w odrębnych przepisach odpowiedzialności dyscyplinarnej za niedopełnienie należytej staranności w realizacji przedmiotowego audytu.

Niezależny audytor zostaje zobligowany do niezwłocznego przekazania badanemu podatnikowi raportu z audytu wraz z dokumentacją audytu zawierającą przeprowadzone testy i procedury (**art. 653 § 3**).

W celu realizacji audytu podatkowego w **art. 654** zostały zawarte odesłania do odpowiedniego stosowania przepisów dotyczących dowodów.

W **art. 655** zostały zawarte odesłania do odpowiedniego stosowania następujących przepisów Ordynacji podatkowej w celu zawarcia i wykonywania umowy o współdziałanie, porozumień podatkowych oraz audytu podatkowego:

- art. 366-367 regulujące zasady składania wniosków, m.in. z uwagi na fakt, że procedura umowy o współdziałanie jest wszczynana na wniosek podatnika;
- art. 372-373 art. 375-377 regulujące zasady sporządzania protokołów i adnotacji, ponieważ ustalenia ze spotkań z podatnikiem w ramach realizacji umowy o współdziałanie powinny mieć formę pisemną i spełniać określone prawem wymogi;
- z działu III (Postępowanie podatkowe) następujące rozdziały:

Rozdziały 3. Doręczenia - m.in. z uwagi na konieczność doręczenia porozumień zawieranych po podpisaniu umowy o współdziałanie oraz oświadczenia o rozwiązaniu umowy o współdziałanie;

Rozdział 7. Udostępnianie akt – podatnik powinien mieć uprawnienie do wglądu w akta gromadzone w związku z realizacją umowy o współdziałanie;

Rozdział 11. Mediacja – jedną z zasad współpracy w ramach umowy o współdziałanie jest „zgoda na brak zgody", zgodnie z którą strony umowy zakładają zdroworozsądkowo, że w toku współpracy mogą się pojawić zagadnienia np. w zakresie wykładni prawa podatkowego, co do których nie uda się wypracować wspólnego stanowiska (sformalizowanego w postaci zawartego porozumienia). Sam fakt zaistnienia sporu nie przekreśla dalszej współpracy w ramach umowy o współdziałanie, aby jednak przyspieszyć możliwość rozstrzygnięcia spornego zagadnienia, przewidziano możliwość zostawania w ramach realizacji umowy o współdziałanie procedury mediacji.

Jednocześnie należy podkreślić, że zasady ogólne prawa podatkowego wskazane w rozdziale 2 działu I (poza zasadą wskazaną w art. 31, która dotyczy dwuinstancyjności) mają zastosowanie do realizacji współpracy podejmowanej w ramach Programu Współdziałania, w tym zasada pisemności wyrażona w art. 29. Należy też zauważyć, że cel współpracy podejmowanej w ramach umowy o współdziałanie stanowi rozwinięcie i formę realizacji zasady ogólnej wyrażonej w art. 16, zgodnie z którą, organy podatkowe udzielają zobowiązanemu informacji i wspierają go w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu jego obowiązków

i korzystaniu z praw wynikających z przepisów prawa podatkowego. Podobnie w przypadku zasady współdziałania podatnika wynikającej w art. 17, zgodnie z którą w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego zobowiązany współdziała z organami podatkowymi. Umowa o współdziałaniu stanowi materializację tej zasady w ramach nowej instytucji prawa podatkowego. Program jest także rozwinięciem zasady zaufania wynikającej z art. 19, zgodnie z którym organy podatkowe działają w sposób budzący zaufanie oraz kierują się zasadami bezstronności i równego traktowania zobowiązanych. Swoje działania prowadzą zgodnie z zasadą zaufania do zobowiązanego, zakładając, że działa on uczciwie i zgodnie z prawem.

Przepisy uzupełniające

Dodatkowo z uwagi na specyfikę danych i informacji przekazywanych przez podatników w ramach realizacji umowy o współdziałanie w przepisach dotyczących tajemnicy skarbowej przewidziano szczególną ochronę prawną informacji zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa oraz informacji uzyskanych w związku z zawieraniem uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w art. 639 pkt 2. Szczególna ochrona informacji zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa wynika z faktu, że dotyczą one największych podmiotów gospodarczych w Polsce, w związku z tym mają one istotne znaczenie gospodarcze, stąd też ich nieuprawnione ujawnienie może wywołać poważne straty finansowe i w konsekwencji narazić Krajową Administrację Skarbową na roszczenie odszkodowawcze ze strony podmiotu, którego informacje dotyczą.

Szczególna ochrona prawna ww. informacji została zawarta w następujących przepisach:

– **art. 102 § 3** – zapewnia ograniczenie dostępu do ww. informacji do pracowników bezpośrednio zaangażowanych w nadzór i realizację zadań, o których mowa w dziale IV rozdziale 5 tj. związanych z umową o współdziałanie, porozumieniami podatkowymi i przeprowadzaniem audytu podatkowego;

– **art. 108 § 2** – zawiera ograniczenie katalogu podmiotów, którym można udostępnić przekazane w ramach Programu Współdziałania informacje, zawierające tajemnice przedsiębiorstwa, bądź zgromadzone w związku z zawieraniem uprzednich porozumień cenowych, o których mowa w art. 639 pkt 2.

Katalog podmiotów uprawnionych do żądania przekazania informacji zawierających tajemnice przedsiębiorstwa, z uwagi na ich wartość znaczną ekonomiczną i potencjalny szeroki wpływ na całość gospodarki, został ograniczony wyłącznie do:

– ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej,

– Generalnego Inspektora Informacji Finansowej,

– sądów lub prokuratora,

– Centralnego Biura Antykorupcyjnego,

– Agencji Wywiadu, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego, Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Służbie Wywiadu Wojskowego, Służbie Kontrwywiadu Wojskowego, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Straży Granicznej, Służbie Więziennej, Służbie Ochrony Państwa i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom wyłącznie zakresie w niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych,

– Inspektora Nadzoru Wewnętrznego – w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 11a ust. 3 pkt 7 ustawy z dnia 21 czerwca 1996 r. o szczególnych formach sprawowania nadzoru przez ministra właściwego do spraw wewnętrznych (Dz. U z 2018 r. poz. 2216 oraz z 2019 r. poz. 15 i 125).

Art. 105 § 1 pkt 3 i 4 - zapewnia szczególny reżimu przechowywania akt w pomieszczeniach zabezpieczonych zgodnie z przepisami o ochronie informacji niejawnych, a po ich wykorzystaniu wyłączanych z akt sprawy i przechowywanych z zachowaniem zasad określonych dla informacji niejawnych o klauzuli „zastrzeżone",

Z zasad udostępnienia informacji zawierających informacje wymienione w art. 402, określonych w **art. 106 § 1** wyłączono możliwość udostępniania informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa uzyskanych w toku realizacji zadań, o którym których mowa w dziale IV rozdziale 5 – sobie wzajemnie przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych, dyrektorów izb administracji skarbowej, a także Centralnemu Biuru Antykorupcyjnemu, Policji, Żandarmerii Wojskowej, Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego i ich posiadającym pisemne upoważnienie funkcjonariuszom lub żołnierzom, jeżeli jest to konieczne do skutecznego zapobieżenia przestępstwom, ich wykrycia, ustalenia sprawców i uzyskania dowodów albo ujawnienia mienia zagrożonego przepadkiem (**art. 106 § 6**).

Ponadto w **art. 69 w § 2 pkt 10** dodano do katalogu kompetencji przypisanych do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej także uprawnienie do realizacji zadań wynikających ze współdziałania, o którym mowa w dziale IV rozdziale 5.

Udział w Programie Współdziałania nie wyklucza korzystania przez podatnika z innych procedur przewidzianych przez prawo podatkowe, w tym z indywidualnej interpretacji

podatkowej. W związku z powyższym w **art. 558 § 10** dodano przepis, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej wydaje interpretację indywidualną po zasięgnięciu opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli umowę o współdziałanie, o której mowa w art. 630, zawarł wnioskodawca lub, w przypadku wspólnego, jeden z wnioskodawców. Przepis ma na celu zapewnienie współdziałania Szefa Krajowej Administracji Skarbowej z Dyrektorem Krajowej Informacji Skarbowej, aby zagwarantować jednolite stanowisko Krajowej Administracji Skarbowej w stosunku do tych samych zagadnień budzących wątpliwości prawno-podatkowe. Z drugiej strony w **art. 558 § 8** zostało zawarte wyłącznie przedmiotowe w zakresie możliwości wydania interpretacji indywidualnej co do czynności lub zdarzenia objętego porozumieniu podatkowym, o którym mowa w art. 639.

Dodatkowo w celu uniknięcia ponownego rozstrzygania skutków podatkowych danej transakcji przez organy podatkowe decyzji w sprawie skutków podatkowych nie wydaje się, jeżeli transakcja jest przedmiotem porozumienia podatkowego **(art. 581 § 5 pkt 3)**.

Z uwagi na daleko posuniętą transparentność działań i zamierzeń podatnika, który jest stroną umowy o współdziałanie, ograniczeniu w stosunku do niego ulegną obowiązki związane z przekazywaniem informacji podatkowych. W **art. 306 § 5 pkt 2** przesądzono, że obowiązek przekazania informacji o schemacie podatkowym nie powstaje, gdy schemat podatkowy, inny niż schemat podatkowy transgraniczny, dotyczy wyłącznie korzystającego, który jest stroną umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 630 § 1, jeżeli w ramach audytu wstępnego, o którym mowa w art. 645, Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdził wykonywanie przez niego obowiązków, o których mowa w rozdziale dotyczącym informacji o schematach podatkowych.

Zasadne jest również odwołanie się do wywiązywania się z obowiązków wynikających z umowy o współdziałanie jako przesłanki, która może wskazywać na działanie podatnika w dobrej wierze w przepisach dotyczących dodatkowego zobowiązania podatkowego. O ile bowiem dopuszczalne wydaje się zastosowanie przepisów, z którymi wiąże się ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego, również do takiego podatnika (działanie to nie ma bowiem charakteru sankcyjnego, a jedynie przywraca „sytuację podatkową" zgodną z celem ustawodawcy), o tyle w przypadku rzetelnego wywiązywania się z obowiązków wynikających z umowy o współdziałanie wątpliwości może budzić adekwatność sankcyjnego domiaru podatkowego. Co do zasady bowiem, podatnik, którego działania i plany są transparentne dla organów KAS pozostaje w dobrej wierze w zakresie, w jakim nie otrzymał od tych organów informacji, że realizacja jego zamierzeń (o których poinformował organy) może wiązać się z zastosowaniem środków takich jak wymienione w art. 143.

Rozdział 6. Czynności sprawdzające

1. Instytucja czynności sprawdzających jest niezbędna ze względu na upowszechnienie w materialnym prawie podatkowym powstawania zobowiązań podatkowych z mocy prawa, a w konsekwencji szerokiego stosowania samoobliczenia tych zobowiązań lub obliczenia ich przez płatników. Konieczne jest zatem wyposażenie organów podatkowych w instrumenty prawne, które pozwolą im na bezkonfliktowe i stosunkowo proste weryfikowanie prawidłowości wywiązywania się z tego obowiązku. Czynności kontrolne powinny być traktowane jako pewnego rodzaju czynności o charakterze kontrolnym, choć o jasno sprecyzowanym i zawężonym względem innych procedur celu[534]. Projekt zakłada pozostawienie czynności sprawdzających jako postępowania szczególnego (odrębnego), które będzie prowadzone poza jurysdykcyjnym postępowaniem podatkowym, stanowiący typ postępowania quasi-kontrolnego[535]. Należy jednak podkreślić, iż nowe przepisy w zakresie czynności sprawdzających zachowują swoją odrębność w porównaniu do kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego[536].

Celem zaproponowanych przepisów jest z jednej strony zmodyfikowanie obecnych regulacji w zakresie czynności sprawdzających, w szczególności poprzez zwiększenie ich roli w systemie obsługi podatnika, z drugiej natomiast gwarancji procesowych w trakcie ich przeprowadzania. Projektowane zmiany uwzględniają również unifikację struktur administracji podatkowej wprowadzonych ustawą z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej.

2. Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą. Określa się je jako wstępną kontrolę o charakterze formalnym[537]. Podobnie jak w obecnie obowiązujących przepisach czynności sprawdzające zostały uregulowane odrębnie jako postępowanie szczególne o najmniej sformalizowanym charakterze w porównaniu z kontrolą podatkową i postępowaniem jurysdykcyjnym. Jednocześnie należy jednak, co do zasady, wprowadzić pierwszeństwo prowadzenia przez organ podatkowy czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa czy postępowanie podatkowe. Z założenia bowiem czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej

[534] Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2017, s. 93.

[535] Zob. B. Brzeziński, M. Kalinowski, A. Olesińska, Ordynacja podatkowa. Komentarz praktyczny. Warszawa 2015, s. 1124.

[536] Por. wyrok z 3 lutego 2011 r., III SA/Wa 1452/10 oraz z 13 kwietnia 2004 r., I SA/Łd 620/03.

[537] Por. R. Kubacki, Ordynacja podatkowa. Kontrola podatkowa, „Przegląd Podatkowy" 1998, nr 5 s. 31.

lub postępowania podatkowego. Reasumując czynności sprawdzające będą dotyczyć przede wszystkim oceny działania zobowiązanych od strony formalnej i nie służą do załatwienia kwestii spornych pomiędzy zobowiązanymi składającymi deklaracje a organami podatkowymi[538]. Zaproponowane regulacje są w dużej mierze odzwierciedleniem przepisów zawartych w dziale V obecnej ordynacji podatkowej Czynności sprawdzające (**art. 272 – art. 280**).

3. Istota czynności sprawdzających polega na:

a) zbadaniu terminowości składania deklaracji podatkowych oraz przyczyn niezłożenia deklaracji, pomimo istnienia obowiązku jej złożenia;
b) sprawdzaniu terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów;
c) weryfikacji podstawy opodatkowania oraz stwierdzeniu formalnej i rachunkowej poprawności dokumentów przedstawionych przy składaniu deklaracji lub wpłacaniu podatków;
d) ustaleniu stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami;
e) weryfikację prawidłowości sporządzenia remanentu towarów handlowych zarządzonego przez naczelnika urzędu skarbowego w trakcie roku,
f) weryfikacji poniesionych przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów (dochodów) opodatkowanych lub przychodów (dochodów) nieopodatkowanych w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych;
g) weryfikacji danych i dokumentów przedstawionych przez podatników dokonujących rejestracji podatkowej.

Ostatnie dwa punkty zostały dodane do obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej w ostatnim czasie i realizują postulaty wyartykułowane w kierunkowych założeniach. Niezbędne jest jednak rozszerzenie zakresu przedmiotowego czynności sprawdzających o weryfikację wartości rzeczy lub praw majątkowych (**art. 656 § 1 pkt 6**), z tym jednak zastrzeżeniem, iż dokonuje się ich zgodnie z trybem szczególnym uregulowanym w rozdziale 8 działu IV nowej ordynacji podatkowej „Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych". W **art. 656 § 2**

[538] Zob. S. Babiarz, B. Dauter, B. Gruszczyński, R. Hauser, A. Kabat, M. Niezgódka-Medek, Ordynacja podatkowa – Komentarz, Warszawa 2013, s. 983 i nast.

proponuje się pozostawienie dotychczasowych regulacji w zakresie prowadzenia czynności sprawdzających w zakresie wymiany z państwami członkowskimi Unii Europejskiej informacji o podatku od towarów i usług przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej lub organ wyznaczony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. W szczególności dotyczy to wykorzystywanych przy wewnątrzwspólnotowej dostawie towarów dokumentów wywozu oraz dokumentów niezbędnych do potwierdzenia identyfikacji zgłoszeń na wniosek podatnika.

4. Projektowany **art. 657** jest odpowiednikiem obecnego art. 274 ordynacji podatkowej i dotyczy korygowania stwierdzonych w ramach czynności sprawdzających uchybień mniejszej wagi. Celem tej regulacji jest ograniczenie w sprawach niebudzących kontrowersji obowiązku kontaktów zobowiązanego z organami podatkowymi. Tym samym w razie uchybień mniejszej wagi, tj. o skutkach finansowych nieprzekraczających 5 000 zł, organ podatkowy ma możliwość wezwania podatnika do złożenia korekty deklaracji lub sam dokonuje stosownych poprawek lub uzupełnień. Wybór sposobu uzależniony jest od charakteru oraz zakresu zmian. W przypadku dokonania korekty przez organ podatkowy, gdy zobowiązany nie wyrazi sprzeciwu w ciągu 14 dni po otrzymaniu uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji wraz z informacją dotyczącą jej skutków finansowych, korekta dokonana przez organ podatkowy wywoła taki sam skutek prawny jak autokorekta deklaracji. Wniesienie sprzeciwu anuluje korektę organu podatkowego. W stosunku do obecnie obowiązujących rozwiązań, dodano przepisy, które umożliwiają zobowiązanym złożenie przed terminem 14 dni złożenie informacji o przyjęciu skorygowanej deklaracji, co umożliwi organom podatkowym rozpoznaniem spray przed tym terminem.

5. Proponuje się również w **art. 657 § 3** wprowadzenie nowej instytucji w ramach czynności sprawdzających, która polega na uproszczonej korekcie deklaracji z urzędu przez organy podatkowe, jeżeli zmiana wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku lub wysokości straty w wyniku tej korekty nie przekracza 50 zł. Procedura ta miałaby 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 trakcie czynności sprawdzających nie ma wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego lub wpływa w stopniu minimalnym. Takie rozwiązanie z jednej strony pozwoli ograniczyć koszty funkcjonowania administracji skarbowej, z drugiej natomiast przyniesie wymierne oszczędności zobowiązanym. Proponowana regulacja ograniczy również obowiązki biurokratyczne organów podatkowych do niezbędnego minimum, ponieważ w tym przypadku

jedynie koryguje się deklarację i zawiadamia się o tym fakcie zobowiązanego, bez konieczności doręczenia kserokopii skorygowanej deklaracji. Organ podatkowy zawiadamia podatnika za pomocą środków komunikacji elektronicznej, telefonicznie albo przy użyciu innych środków łączności.

6. Projektowany przepis **art. 658 § 1** uprawnia natomiast organy podatkowe do żądania wyjaśnień w ramach czynności sprawdzających kwestii związanych z niedopełnieniem obowiązku złożenia deklaracji bez konieczności wszczynania postępowań podatkowych. Fakultatywny charakter tego przepisu oznacza, iż organy podatkowe mają wybór, czy w przypadku, gdy zobowiązany nie składa deklaracji, w pierwszej kolejności wyjaśnić przyczyny takiego stanu, a tym samym umożliwić mu dobrowolne wywiązanie się z obowiązku, czy też skorzystać z władczego środka, tj. wszcząć postępowanie podatkowe i określić zobowiązanie w drodze decyzji. Organ podatkowy będzie mógł również wezwać zobowiązanego jeśli nie dopełni on obowiązku złożenia sprawozdania finansowego.

Podobnie jak w obecnie obowiązujących przepisach pozostawiono również fakultatywny charakter czynności sprawdzających w przypadku wątpliwości co do poprawności złożonej deklaracji (**art. 658 § 2**). Organ podatkowy może bowiem wezwać składającego deklarację do udzielenia w wyznaczonym terminie niezbędnych wyjaśnień lub uzupełnienia deklaracji. Tym samym możliwe jest złożenie korekty deklaracji nie tylko w przypadku nieprawidłowości, które mają nie tylko charakter formalny, ale również gdy istnieją wątpliwości co do rzetelności wykazanych w niej danych[539]. W porównaniu do obecnie obowiązujących przepisów, organy podatkowe będą mogły również wezwać do przedłożenia dowodów. Rozszerzenie przepisu o ten element pozwoli organom wyjaśnić wątpliwości bez wszczynania kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego, a ustalenie stanu faktycznego jest jednym z celów prowadzonych czynności sprawdzających. Przedłożenie dowodów będzie możliwe jedynie za zgodą zobowiązanego (**art. 658 § 4**). W przypadku nieprzedłożenia dowodu w takiej sytuacji organ podatkowy nie będzie mógł wymierzyć zobowiązanemu kary porządkowej. Kary nie nakłada się bowiem, jeżeli dokonanie czynności jest uzależnione od zgody zobowiązanego (**art. 509 § 5**). Brak zgody, o której może świadczyć np. nieprzedstawienie dowodu nie będzie sankcjonowany nałożeniem kary porządkowej. W takim przypadku, aby uzyskać dowód organ podatkowy będzie wszczynał postępowanie podatkowe.

Projekt zakłada również możliwość wezwania przez organ podatkowy do złożenia niezbędnych wyjaśnień i przedstawienia dowodów (**art. 658 § 3**) w przypadku weryfikacji poniesionych

[539] M. Niezgódka-Medek (w:) S. Babiarz, Ordynacja podatkowa… *op. cit.*, s. 994.

przez podatnika wydatków i uzyskanych przychodów lub dochodów opodatkowanych lub przychodów lub dochodów nieopodatkowanych – w zakresie niezbędnym do ujawnienia podstawy opodatkowania z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Powyższe jest niezbędne do sprawnego wyjaśnienia stanu faktycznego bez konieczności wszczynania postępowania podatkowego w tym zakresie. Wielokrotnie bowiem organy podatkowe nie miały możliwości weryfikacji posiadanych informacji bez wszczęcia postępowania podatkowego w tym zakresie. Jednocześnie dodany przepis stanowi podstawę prawną do żądania od podatników przedłożenia stosowych wyjaśnień i dokumentów, czyli konkretną podstawę działań mających urzeczywistnić cel określony w art. 656, na której brak zwracano uwagę w literaturze przedmiotu[540].

7. Proponowany przepis **art. 659** bazuje natomiast na obecnym art. 274b ordynacji podatkowej i jest odzwierciedleniem bogatego orzecznictwa sądów administracyjnych[541] oraz poglądów doktryny w zakresie przedłużania terminów zwrotu podatku. Zgodnie z proponowanym przepisem organ podatkowy wskazuje nowy termin przedmiotowego zwrotu w ramach czynności sprawdzających w formie postanowienia, które musi zawierać uzasadnienie faktyczne i prawne, ponieważ rozstrzyga o istocie sprawy, a tym samym podlega zaskarżeniu do wojewódzkiego sądu administracyjnego.

W **art. 660** zawarto przepisy dotyczące tzw. kontroli krzyżowych, które pozwalają organom podatkowym w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową (tylko po wszczęciu tych postępowań) na sprawdzenie prawidłowości i rzetelności dokumentów będących w posiadaniu jego kontrahentów w zakresie objętym prowadzonym postępowaniem. Zakres podmiotowy kontroli krzyżowej obejmuje również podmioty prowadzące działalność gospodarczą uczestniczące w dostawie tego samego towaru lub świadczeniu tej samej usługi będących zarówno dostawcami, jak i nabywcami biorącymi udział pośrednio lub bezpośrednio w dostawie towaru lub świadczeniu usługi. Jednakże w takim przypadku żądanie może dotyczyć wyłącznie dokumentów związanych z tą dostawą towaru lub tym świadczeniem usługi (**art. 660 § 4**). W tym zakresie, wzorując się na przepisach ustawy o kontroli skarbowej (zob. dotychczasowy art. 13b ust. 2), z dniem 1.01.2017 r. wprowadzono do dotychczasowego art. 274c ordynacji podatkowej zmiany poprzez dodanie § 1c. Ujednolicono

[540] Zob. D. Strzelec, Opodatkowanie przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych, wyd. 2, Warszawa 2015, s. 265.

[541] Por. uchwały 7 sędziów NSA z dnia 22 kwietnia 2002 r., FPS 1/02 oraz FPS 5/02, ONSA 2002, nr 4, poz. 135 i 137, a także wyroki NSA z dnia 18 października 2013 r., I FSK 1479/12 oraz I FSK 1480/12.

tym samym zakres podmiotowy kontroli krzyżowej niezależnie od tego, czy podejmowanej w ramach kontroli podatkowej, czy nowej kontroli celno-skarbowej. *De facto* oznacza to, iż w ramach kontroli krzyżowej podejmowanej na podstawie art. 664 przez naczelników urzędów skarbowych mamy do czynienia ze zrównaniem zakresu podmiotowego tych czynności nie tylko na bezpośredniego kontrahenta kontrolowanego, ale również na inne podmioty uczestniczące w łańcuchu dostaw towarów i usług, podobnie jak na gruncie art. 79 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej[542].

Natomiast w przypadku konieczności uzyskania informacji lub dokumentów od podatników niewykonujących działalności gospodarczej organy podatkowe mogą zwrócić się do nich o przedłożenie tych informacji lub dokumentów (**art. 660 § 6**).

8. Proponowany **art. 661** umożliwia organom podatkowym ustalanie stanu faktycznego w zakresie niezbędnym do stwierdzenia zgodności z przedstawionymi dokumentami, w przypadku gdy ze złożonej deklaracji wynika, że podatnik skorzystał z przysługujących mu ulg podatkowych. Czynności sprawdzające w tym zakresie mają już charakter merytoryczny, a nie tylko formalno-techniczny, jednakże ustalenia dokonane w ramach tych wstępnych czynności nie zamykają organom podatkowym możliwości weryfikacji ulg w ramach prowadzonego później postępowania podatkowego. Zgodnie z tymi przepisami organy podatkowe mogą żądać od podatnika okazania dokumentów źródłowych lub kserokopii, jednakże żądanie takie może dotyczyć jedynie takich dokumentów, do których posiadania obligują przepisy prawa. Odnośnie do weryfikacji rzetelności deklaracji w zakresie ulg podatkowych, analogicznie jak w obecnych przepisach, organy będą mogły wykorzystywać w ramach czynności sprawdzających nie tylko dokumenty będące w posiadaniu podatnika, ale również uzyskane od banków, zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych, dobrowolnych funduszy emerytalnych czy spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (**art. 661 § 3 i 4**).

9. Podobnie jak w obecnie obowiązujących przepisach w **art. 662** pozostawiono organom podatkowym uprawnienie do korzystania w ramach czynności sprawdzających ze środków dowodowych w postaci oględzin w celu zweryfikowania stanu faktycznego z danymi wynikającymi z deklaracji. Proponuje się również, aby w przypadku dokonywania oględzin pracownik organu działał w porozumieniu z podatnikiem, w tym przede wszystkim wspólnie ustalał dogodny termin przeprowadzenia takiego dowodu.

[542] D. Strzelec, Nowe zasady kontroli przestrzegania przepisów prawa podatkowego – realna czy iluzoryczna poprawa sytuacji kontrolowanych?, „Przegląd Podatkowy" 2017, nr 3.

10. W **art. 665** wskazano natomiast, iż w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale będą miały odpowiednio zastosowanie przepisy taksatywnie wymienione w tym przepisie z działu III nowej ordynacji podatkowej, jednakże najistotniejsze znaczenie przy dokonywaniu czynności sprawdzających powinny mieć odpowiednio stosowane zasady ogólne zawarte w dziale I projektowanych przepisów.

Rozdział 7. Kontrola podatkowa

1. W zakresie kontroli podatkowej podstawowym celem projektowanych przepisów jest stworzenie ram prawnych, które usprawnią procedurę kontroli podatkowej z jednoczesnym zagwarantowaniem kontrolowanemu szerokich uprawnień procesowych. Projekt zakłada unormowanie jednolitej, zintegrowanej procedury kontroli podatkowej, która jest jednocześnie odrębną instytucją od postępowania podatkowego. Nie można bowiem zapominać, że działania organów podatkowych podejmowane na podstawie przepisów regulujących postępowanie podatkowe o jurysdykcyjnym charakterze służą załatwianiu spraw podatkowych w formie decyzji podatkowych, w których następuje władcze orzekanie o obowiązkach lub uprawnieniach określonych podmiotów. Kontrola podatkowa jest natomiast wykorzystywana do badania, czy obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego są realizowane. Z jednej strony ich celem jest więc niedopuszczenie do wszczynania zbędnych postępowań podatkowych, w sytuacji gdy zobowiązani prawidłowo wywiązują się z obowiązków, z drugiej zaś wstępne zbadanie sprawy i zebranie materiału dowodowego, który będzie mógł być wykorzystany w ewentualnym postępowaniu jurysdykcyjnym, w przypadku gdy takie obowiązki nie są respektowane[543].

Warto również zauważyć, iż do systemu prawa podatkowego wprowadzono odrębną regulację w zakresie kontroli dla podatników co do zasady wywiązujących się z obowiązków podatkowych oraz bardziej rygorystyczną procedurę kontroli nakierowaną na zwalczanie szeroko rozumianej przestępczości skarbowej. Istotna jest więc dywersyfikacja procedury kontroli, a kryteria stosowania tych procedur powinny nawiązywać do wagi nieprawidłowości lub stopnia szkodliwości popełnionych przestępstw skarbowych i potrzeby szybkiego zabezpieczenia materiału dowodowego. Powyższe uwarunkowania, mające na celu zwalczanie szarej strefy gospodarczej oraz skuteczne ściganie najpoważniejszych przestępstw o charakterze finansowym, były podstawą do przyznania naczelnikowi urzędu celno-skarbowego określonych w ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej

[543] Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2017, s. 173 i nast.

szczególnych uprawnień kontrolnych zawartych w normach prawnych regulujących kontrolę celno-skarbową. Kontrola podatkowa prowadzona przez naczelnika urzędu skarbowego z założenia powinna być natomiast skierowana do podatników wywiązujących się z obowiązków podatkowych. Granica pomiędzy tymi dwoma reżimami kontroli została wprowadzona w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej.

2. Należy jednak podkreślić, iż pomimo rozróżnienia tych dwóch instytucji nastąpiło w pewnym sensie zbliżenie procedur kontrolnych przestrzegania przepisów prawa podatkowego po wejściu w życie z dniem 1 marca 2017 r. ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Ustawa ta wprowadziła bowiem kontrolę celno-skarbową, w ramach której istnieje wiele instytucji prawnych podobnych do tych, które obecnie funkcjonują w ramach kontroli podatkowej. W przepisach tych wprowadzono również szerokie odesłanie do odpowiedniego stosowania taksatywnie wymienionych przepisów ordynacji podatkowej. Wyodrębnienie zaostrzonej procedury kontrolnej jest bowiem uzasadnione wobec podmiotów prowadzących działalność gospodarczą, których cechuje wysokie prawdopodobieństwo wystąpienia nieprawidłowości na wielką skalę oraz rozmiar, złożoność i stopień oddziaływania, wpływające na system bezpieczeństwa finansowego państwa (rezygnacja z instytucji uprzedniego zawiadomienia o kontroli, brak właściwości miejscowej, zabezpieczenie dokumentów itp.).

Zaproponowane rozwiązania legislacyjne w zakresie kontroli podatkowej kierunkowo opierają się na obecnych przepisach ordynacji podatkowej oraz ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców i zostały podzielone na cztery oddziały: przepisy ogólne, wszczęcie kontroli, czynności kontrolne oraz zakończenie i dokumentowanie kontroli podatkowej.

Oddział 1. Przepisy ogólne

1. W nowych regulacjach proponuje się przede wszystkim wyeksponowanie i uzupełnienie celu kontroli podatkowej, który z jednej strony polega na sprawdzeniu przez organ podatkowy wywiązywania się przez kontrolowanych z obowiązków, z drugiej natomiast służy poinformowaniu kontrolowanego o ewentualnie stwierdzonych nieprawidłowościach, tak aby zobowiązany mógł dokonać korekty deklaracji po zakończonej kontroli (**art. 666 § 2**). Celem kontroli jest ustalenie istniejącego stanu faktycznego odnoszącego się do działalności zobowiązanego w zakresie mającym znaczenie dla realizacji obowiązków wynikających z przepisów prawa. Z drugiej strony służy ona określeniu tych obowiązków i jednocześnie praw, które mu przysługują. Kontrola podatkowa nie jest zatem nakierowana na rozstrzygnięcie indywidualnej sprawy podatkowej w drodze decyzji, lecz ma na celu zbadanie stanu faktycznego oraz stwierdzenie, czy rozliczenie podatkowe jest zgodne z przepisami prawa

podatkowego. W związku z wprowadzeniem instytucji decyzji cząstkowej, gdzie przedmiotem decyzji może być część zobowiązania podatkowego (art. 130 § 5) doprecyzowano również przepisy w zakresie kontroli podatkowej, która może być również prowadzona w części wskazanej w upoważnieniu do kontroli (**art. 666 § 3**).

Zaproponowane przepisy w zakresie kontroli podatkowej obejmują ponadto sprawdzenie stosowania uznanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej metody ustalania ceny transakcyjnej między podmiotami powiązanymi (**art. 666 § 4**).

2. Przez ostatnie lata system kontroli w Polsce uległ znacznym przeobrażeniom. Podkreślenia wymaga fakt, iż w projekcie ordynacji podatkowej kontrola podatkowa uregulowana jest przede wszystkim w dziale IV, jednak ważny zakres regulacji jej dotyczący jest obecnie umiejscowiony także w ustawie z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców. Projektowana ustawa zakłada pozostawienie szczególnej ochrony podmiotów prowadzących działalność gospodarczą poprzez pełne stosowanie przepisów rozdziału 5 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (**art. 667**).

3. Oprócz rozszerzenia celu kontroli podatkowej wprowadzono również ograniczenia możliwości prowadzenia kontroli podatkowej w tej samej sprawie. W **art. 668 § 2** wskazano jednak sytuację, w których kontrola będzie możliwa. Dotyczy to przede wszystkim spraw, gdy wydanie decyzji podatkowej dopuszcza odstąpienie od zasady trwałości decyzji podatkowych przez zastosowanie instytucji prawnych: wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji, uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej, wygaśnięcia decyzji. Jeśli właściwy organ podatkowy zamierza w sprawie wszcząć jedno z wymienionych w tych przepisach postępowań, może zostać ono poprzedzone kontrolą podatkową, mimo wcześniejszego określenia lub ustalenia obowiązków w drodze decyzji ostatecznej. W pozostałych przypadkach ponowne prowadzenie kontroli podatkowej będzie niedozwolone, a ewentualne uzupełnienie materiału dowodowego może nastąpić jedynie w ramach postępowania podatkowego. Istotne jest również, iż w przypadku prowadzenia kontroli podatkowej jedynie w zakresie określonych zdarzeń lub transakcji (np. w zakresie dotyczącym decyzji cząstkowych), zakaz ponownej kontroli podatkowej dotyczy jedynie tych zdarzeń i transakcji, które zostały wskazane w upoważnieniu do kontroli. W pozostałym zakresie kontrola taka może być prowadzona.

W porównaniu zatem do obecnie obowiązujących przepisów ograniczono zakres ponownej kontroli podatkowej do trybów nadzwyczajnych, ponieważ w pozostałych przypadkach ustalenie stanu faktycznego oraz stwierdzenie, czy jest on zgodny z przepisami prawa podatkowego, może nastąpić w ramach prowadzonego postępowania podatkowego. Powyższe

z całą pewnością skróci czas postępowania, co przełoży się na obniżenie kosztów zarówno po stronie administracji, jak i podatnika.

4. W **art. 669** projektu zaproponowano regulacje w zakresie przeprowadzania kontroli jednoczesnych z obcą władzą. W porównaniu do dotychczas obowiązujących przepisów uzupełniono projektowane regulacje o przepisy dotyczące formy przystąpienia do tego rodzaju kontroli. W przypadku gdy obca władza wystąpiła o przeprowadzenie kontroli jednoczesnej, Szef Krajowej Administracji Skarbowej potwierdza przystąpienie do kontroli albo odmawia przeprowadzenia kontroli, uzasadniając przyczynę odmowy, a formą właściwą jest postanowienie.

5. W **art. 670** wskazano natomiast, iż w sprawach nieuregulowanych w tym rozdziale będą miały odpowiednio zastosowanie przepisy taksatywnie wymienione oraz niektóre przepisy z działu III nowej ordynacji podatkowej.

Wskazać należy, że w toku kontroli podatkowej może być zawarta umowa podatkowa, także przy pomocy mediatora. Przepisy o umowie podatkowej i mediacji (rozdziały 10 i 11 działu III) mają odpowiednie zastosowanie w toku kontroli podatkowej. Zakres możliwych ustaleń umownych w toku kontroli nie różni się od możliwego zakresu ustaleń umownych zawieranych w toku innych procedur (np. w postępowaniu podatkowym czy w czynnościach sprawdzających).

Oddział 2. Wszczęcie kontroli

1. Zgodnie z **art. 671** kontrolę podatkową podejmuje się wyłącznie z urzędu. Wszczęcie kontroli podatkowej na wniosek zobowiązanego jest zatem niedopuszczalne, a ewentualne żądanie takiego podmiotu można traktować jako informację o stanie faktycznym uzasadniającym potrzebę rozważenia zasadności wszczęcia kontroli z urzędu. Zgodnie natomiast z **art. 672 § 1**, tak jak dotychczas, organy podatkowe są zobligowane do zawiadomienia kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, z wyjątkiem sytuacji enumeratywnie wskazanych w przepisie art. 674, które dotyczą sytuacji, gdy zawiadomienie mija się z celem kontroli lub sam kontrolowany posiada już wiedzę o toczącej się kontroli.

W porównaniu z obowiązującymi przepisami katalog przypadków, kiedy nie zawiadamia się kontrolowanego o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej, został uzupełniony o kontrole dotyczące podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego, ale jedynie w zakresie sposobu użytkowania przedmiotu opodatkowania, oraz o kontrole dotyczące stwierdzenia nadpłaty. Wcześniejsze zawiadomienie praktycznie uniemożliwia organom podatkowym ustalenie

faktycznego użytkowania, ponieważ podatnicy mają odpowiedni czas na dostosowanie przedmiotu opodatkowania do pierwotnie złożonej informacji.

Organ podatkowy nie będzie zawiadamiać o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej także wtedy, jeśli kontrola dotyczy okresu rozliczeniowego, za który podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji. Niezłożenie deklaracji jest poważnym uchybieniem obowiązkom podatkowym. W takim przypadku organ podatkowy powinien mieć możliwość niezapowiedzianego wszczęcia kontroli.

Kontrola podatkowa może być wszczęta nie wcześniej niż po upływie 7 dni od dania doręczenia zawiadomienia, chyba że kontrolowany wyraził zgodę lub wnosił o jej wcześniejsze przeprowadzenie. Zrezygnowano natomiast ze zbędnego, biurokratycznego obowiązku sporządzenia adnotacji z tego faktu. Informacja ta jest bowiem znana zarówno kontrolowanemu, jak i organowi podatkowemu, a jednocześnie jest obowiązkowym elementem protokołu kontroli.

2. Zwiększenie gwarancji ochrony praw podatników było celem instytucji uprzedzenia o zamiarze przeprowadzenia kontroli wprowadzonej nowelizacją Ordynacji podatkowej z dnia 7 listopada 2008 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw[544], obowiązującej od 1 stycznia 2009 r oraz zmianą ustawy o swobodzie działalności gospodarczej oraz o zmianie niektórych innych ustaw z dnia 19 grudnia 2008 r.[545], która weszła w życie 7 marca 2009 r. Każda kontrola organów państwa, w tym kontrola podatkowa, winna być prowadzona w sposób budzący do nich zaufanie, co wynika generalnie z zasady demokratycznego państwa prawnego, ujętej w art. 2 Konstytucji RP. Odzwierciedlenie powyższej zasady ma również zastosowanie w toku kontroli podatkowej. Instytucja zawiadamiania ma na celu ochronę podatnika, przede wszystkim prowadzącego działalność gospodarczą, przed jej zdezorganizowaniem, w wyniku niezapowiedzianej kontroli podatkowej. Jednocześnie instytucja ta pozwala sprawnie i szybko przeprowadzić czynności kontrolne, ponieważ kontrolowany dowiaduje się z zawiadomienia o zakresie kontroli, co pozwala mu odpowiednio przygotować wszystkie niezbędne dokumenty i księgi rachunkowe, a niejednokrotnie zapewnić odpowiednie warunki pracy pracownikom organu podatkowego. Z drugiej strony, pozwala mu skorygować deklaracje podatkowe, a jeżeli jest ona zgodna z oczekiwaniami organu podatkowego, w sposób wymierny przyczyni się to do skrócenia czasu ewentualnej kontroli podatkowej. Ponadto funkcjonujący w Polsce skomplikowany system

[544] Dz. U. Nr 209, poz. 1318.

[545] Dz. U. z 2009 r. Nr 18, poz. 97.

podatkowy i konsekwencje prawnofinansowe błędnego zastosowania norm prawnych przez podatników, płatników, czy inkasentów wymagają kompleksowej obsługi swoich spraw w trakcie kontroli przez profesjonalnych pełnomocników, czyli osoby kompetentne do reprezentacji i współpracy z kontrolującymi. Uprzedzenie o zamiarze przeprowadzenia kontroli pozwala kontrolowanemu na znalezienie odpowiedniego pełnomocnika do konkretnego zakresu kontroli wskazanemu w upoważnieniu[546].

3. W **art. 673** nowej ordynacji podatkowej zawarto katalog niezbędnych elementów zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej oraz delegację ustawową dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia w drodze rozporządzenia wzoru takiego zawiadomienia. Oprócz niezbędnych elementów każdego dokumentu urzędowego, czyli oznaczenia organu, daty i miejsca wystawienia, oznaczenia kontrolowanego oraz podpisu osoby upoważnionej, organy podatkowe są zobligowane do wskazania w zawiadomieniu zakresu kontroli oraz szeregu praw podatnika, ale także grożących mu sankcji związanych z kontrolą podatkową. Katalog niezbędnych informacji zawartych w zawiadomieniu uzupełniono o dodatkowe, ale istotne z punktu widzenia kontrowanego pouczenia: o prawie ustanowienia pełnomocnika oraz o sankcjach grożących za utrudnianie kontroli podatkowej (**art. 673 § 1 pkt 6-7**). Ponadto w porównaniu do obecnie obowiązujących przepisów ordynacji podatkowej zrezygnowano z jednej przesłanki wyłączającej obowiązek zawiadomienia o kontroli podatkowej, tj. w przypadku skazania prawomocnym wyrokiem za popełnione przestępstwa skarbowe, przestępstwa przeciwko obrotowi gospodarczemu, przestępstwa z ustawy o rachunkowości oraz wykroczenia polegające na utrudnianiu kontroli. Korzystanie przez organy podatkowe z tego wyłączenia miało miejsce niezmiernie rzadko, a jednocześnie dotyczyłoby podatników, którzy już wcześniej spełniali inną przesłankę, która zwalniała organy podatkowe z obowiązku zawiadomienia go o kontroli.

4. Zgodnie z **art. 675 § 1** kontrola podatkowa jest prowadzona na podstawie imiennego upoważnienia wydanego przez organ podatkowy, a doręczenie tego upoważnienia wszczyna kontrolę, wskutek której powstają określone uprawnienia oraz obowiązki kontrolującego i kontrolowanego. Wszczęcie kontroli podatkowej następuje zatem z chwilą doręczenia kontrolowanemu lub osobie wyznaczonej do jego reprezentowania, względnie ustanowionemu pełnomocnikowi, imiennego upoważnienia do przeprowadzenia tej kontroli, z jednoczesnym okazaniem legitymacji służbowej. W przypadku kontroli podatkowej prowadzonej przez naczelnika urzędu skarbowego legitymacja ta musi być zgodna ze wzorem określonym w

[546] Zob. D. Strzelec, M. Łoboda, Kontrola przestrzegania przepisów prawa podatkowego, Warszawa 2017, s. 129.

rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanego na podstawie delegacji ustawowej określonej w art. 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej (**art. 676 § 1**).

W przypadku podmiotów będących osobą prawną lub jednostką niemającą osobowości prawnej upoważnienie do kontroli doręcza się członkowi zarządu, wspólnikowi albo innej osobie upoważnionej do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw (**art. 676 § 3**). Przepisy powszechnie obowiązujące oraz akty wewnętrzne obowiązujące w danym podmiocie (statut, umowa spółki) decydują o tym, jakie osoby są upoważnione do reprezentowania osoby prawnej lub jednostek niemających osobowości prawnej. Powyższa kwestia powinna być ustalona przed rozpoczęciem kontroli, ponieważ doręczenie i okazanie ww. dokumentów niewłaściwym osobom oznacza, że kontrola podatkowa nie została skutecznie podjęta. Doręczenie kontrolowanemu przedmiotowego upoważnienia stanowi bowiem formalną przesłankę dopuszczalności prowadzenia kontroli podatkowej. Ponadto, jeżeli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego, upoważnienie doręcza się oraz okazuje się legitymację służbową osobie faktycznie kierującej, nadzorującej lub reprezentującej działalność prowadzoną na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (**art. 676 § 4**).

5. Warto również wskazać, iż w kontroli podatkowej będą miały odpowiednie zastosowanie przepisy działu I, w tym rozdziału 5 regulującego instytucję pełnomocnika, co w konsekwencji oznacza, iż w przypadku ustanowienia pełnomocnika ogólnego wszczęcie kontroli powinno nastąpić poprzez doręczenie upoważnienia i okazanie legitymacji służbowej temu pełnomocnikowi. Organ ma zatem obowiązek przed wszczęciem kontroli podatkowej sprawdzić w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych, czy został ustanowiony taki pełnomocnik, ponieważ z jednej strony udzielenie pełnomocnictwa ogólnego pozwala umocowanemu pełnomocnikowi na prowadzenie i działanie w każdej sprawie danego podatnika przed organami podatkowymi, z drugiej natomiast to uniwersalne upoważnienie do reprezentacji przed organami podatkowymi oznacza możliwość wszczęcia m.in. kontroli podatkowej (doręczenie upoważnienia do kontroli podatkowej). W przypadku ustanowienia pełnomocnika szczególnego przez kontrolowanego skuteczne wszczęcie kontroli może nastąpić także przez doręczenie upoważnienia i okazanie odpowiednich dokumentów temu pełnomocnikowi, jeśli jest on obecny w miejscu wszczęcia kontroli.

6. Jednocześnie **art. 676 § 2** projektowanych przepisów wprowadza wymóg ustanowienia pełnomocnika na wypadek nieobecności kontrolowanego (lub osób reprezentujących) w czasie kontroli, jeżeli nie ustanowiono pełnomocnika ogólnego lub szczególnego. Obligatoryjne

ustanowienie pełnomocnika ma umożliwić dokonywanie czynności kontrolnych przez kontrolujących.

Nieobecność osób wymienionych powyżej nie ogranicza możliwości wszczęcia kontroli podatkowej, ponieważ zgodnie z **art. 676 § 5-7** moment wszczęcia kontroli zostaje jedynie przesunięty w czasie. Organ podatkowy jest bowiem zobligowany wezwać kontrolowanego lub inne osoby wymienione powyżej do stawienia się w miejscu prowadzenia kontroli następnego dnia po upływie 7 dni od dnia doręczenia wezwania, a jeżeli wezwanie okaże się nieskuteczne i wymienione osoby się nie stawią, datą wszczęcia kontroli będzie dzień, w którym upłynie ten termin. W takim przypadku kontrolujący ma obowiązek doręczyć upoważnienie, gdy kontrolowany stawi się w miejscu prowadzenia kontroli. To rozwiązanie ma zapobiec utrudnianiu podjęcia kontroli podatkowej przez celową nieobecność kontrolowanych lub reprezentujących ich osób w miejscu, w którym wszczynana jest kontrola. Pomimo formalnego wszczęcia kontroli podatkowej nieobecność kontrolowanego lub reprezentujących go osób może faktycznie uniemożliwić przeprowadzenie kontroli, a w szczególności, gdy nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli. W porównaniu do obecnie obowiązujących przepisów katalog ten został uzupełniony o sytuację, gdy zakończenie kontroli jest uzależnione od rozstrzygnięć innych organów. W takim przypadku organ podatkowy może w formie postanowienia zawiesić kontrolę do czasu umożliwienia przeprowadzenia czynności kontrolnych (**art. 676 § 8**). Przepis ten zawiera koniunkcję pomiędzy nieobecnością podmiotów w nim wymienionych a brakiem możliwości przeprowadzenia czynności kontrolnych, a w szczególności brakiem dostępu do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli, co oznacza, że warunkiem zawieszenia kontroli podatkowej jest wystąpienie obu tych przesłanek łącznie. Zawieszenie kontroli jest fakultatywne. Nieobecność osób wymienionych w art. 676 § 8 nie powinna wiązać się z obligatoryjnym zawieszeniem kontroli. Nieobecność może mieć charakter krótkotrwały i nie wiązać się opóźnianiem kontroli. W takim przypadku zawieszenie kontroli nie byłoby uzasadnione. Organ ma obowiązek zawiadomić wymienione w przepisie osoby o czynnościach kontrolnych, ale to czy dana czynność będzie przeprowadzona czy nie, powinien decydować kontrolujący.

Naczelnik urzędu skarbowego będzie również zobligowany do podjęcia z urzędu zawieszonej kontroli podatkowej po otrzymaniu akt kontroli od Szefa KAS w przypadkach określonych w art. 596 § 2 lub art. 602 § 1 i 2.

7. W proponowanych przepisach pozostawiono dotychczasowe regulacje w zakresie trybu uproszczonego wszczęcia kontroli podatkowej, będącego jednocześnie trybem nadzwyczajnym

(**art. 678**). W praktyce stosowany jest on w nielicznych przypadkach, jednakże wszczęcie w tym trybie zawsze kończy się ustaleniami organów podatkowych. Wszczęcie kontroli podatkowej w tym trybie uwarunkowane jest jednak szczególnymi przesłankami, o których mowa w **art. 678 § 1**. Muszą bowiem zaistnieć okoliczności faktyczne uzasadniające niezwłoczne przeprowadzenie kontroli, a jednocześnie czynności kontrolne są niezbędne dla przeciwdziałania popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego lub zabezpieczenia dowodów jego popełnienia.

Dopiero po spełnieniu powyższych przesłanek, których ocena należy do kontrolujących, wszczęcie kontroli podatkowej może nastąpić po okazaniu legitymacji służbowej, zaś samo upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej doręcza się bez zbędnej zwłoki, gdy osoba ta stawi się w miejscu prowadzenia kontroli lub siedzibie organu, jednak nie później niż w terminie 7 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli W przypadku niespełnienia ww. obowiązku dokumenty z czynności kontrolnych nie będą mogły, zgodnie z **art. 678 § 5**, stanowić dowodu w sprawie, chyba że nie można ustalić danych identyfikujących kontrolowanego.

8. Kolejnym uproszczeniem jest możliwość wszczęcia kontroli podatkowej w tym trybie, czyli poprzez okazanie legitymacji służbowej (**art. 678 § 2**) pracownikowi kontrolowanego lub innej osobie wykonującej czynności na rzecz kontrolowanego w miejscu wszczęcia kontroli[547], ale jedynie w sytuacji, gdy kontrolujący nie zastaną kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub pełnomocnika. Również w tym przypadku upoważnienie do przeprowadzenia kontroli podatkowej doręcza się bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 7 dni roboczych od dnia wszczęcia kontroli (**art. 678 § 4**).

W przypadku wszczęcia kontroli podatkowej „na legitymację", gdy ustanowiono pełnomocnika, upoważnienie do przeprowadzenia kontroli musi być doręczone właśnie jemu, a nie kontrolowanemu, oczywiście nie później niż w terminie 7 dni od dnia wszczęcia kontroli. Proponowany przepis art. 678 § 4 nie daje bowiem możliwości wyboru adresata czynności wszczęcia kontroli podatkowej ze względu na instytucję pełnomocnika ogólnego uregulowanego w dziale I ordynacji podatkowej.

9. Proponuje się również wprowadzenie instytucji zawieszenia kontroli podatkowej w przypadku braku możliwości ustalenia danych identyfikacyjnych kontrolowanego w okresie 30 dni od dnia wszczęcia kontroli (**art. 678 § 6-10**). Wydaje się, iż instytucja ta będzie stosowana

[547] Zgodnie z art. 97 k.c. osobę czynną w lokalu przedsiębiorstwa przeznaczonym do obsługiwania publiczności poczytuje się w razie wątpliwości za umocowaną do dokonywania czynności prawnych, które zazwyczaj bywają dokonywane z osobami korzystającymi z usług tego przedsiębiorstwa.

niezmiernie rzadko, chyba że kontrolowany będzie unikał kontaktu z kontrolującymi. Reasumując, organ podatkowy w drodze postanowienia może zawiesić kontrolę podatkową jedynie w przypadku nieustalenia danych identyfikacyjnych kontrolowanego i to w ściśle określonym terminie 30 dni od dnia wszczęcia kontroli. Po zawieszeniu kontroli organ podatkowy będzie miał możliwość podjęcia kontroli podatkowej, jeżeli dane identyfikujące kontrolowanego zostaną ustalone (**art. 678 § 7**), a jeżeli nie zostaną ustalone w ciągu 5 lat od dnia wydania postanowienia o zawieszeniu kontroli podatkowej, zawieszona kontrola podlega umorzeniu (**art. 678 § 8**).

Oddział 3. Czynności kontrolne

1. W **art. 681** proponuje się, aby czynności kontrolne były dokonywane w obecności kontrolowanego, reprezentanta kontrolowanego lub jego pełnomocnika, chyba że sam zrezygnuje z tego prawa, składając odpowiednie oświadczenie na piśmie. W toku kontroli pisma doręcza się pełnomocnikowi tylko jeśli jest obecny w miejscu prowadzenia kontroli. W przypadku nieobecności pełnomocnika pisma doręcza się kontrolowanemu, a czynności kontrolnych dokonuje się w obecności kontrolowanego.

Czynności kontrolne prowadzone będą w siedzibie kontrolowanego, w innym miejscu przechowywania dokumentacji lub w miejscach związanych z prowadzoną przez niego działalnością i w godzinach jej prowadzenia, jednakże w przypadku gdy księgi podatkowe są prowadzone lub przechowywane poza siedzibą kontrolowanego, kontrolowany na żądanie kontrolującego obowiązany jest zapewnić dostęp do ksiąg w swojej siedzibie albo w miejscu ich prowadzenia lub przechowywania, jeżeli udostępnienie ich w siedzibie może w znacznym stopniu utrudnić prowadzenie przez kontrolowanego bieżącej działalności (**art. 682**).

W **art. 683** zaproponowano również, aby za zgodą kontrolowanego kontrola lub poszczególne czynności kontrolne mogły być przeprowadzane również w siedzibie organu podatkowego, jeżeli może to usprawnić prowadzenie kontroli lub kontrolowany zrezygnował z uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

2. Katalog uprawnień kontrolujących został natomiast zawarty w **art. 684–687**, który w przeciwieństwie do kontroli celno-skarbowej ma charakter otwarty. Tak szeroki zakres uprawnień wynika z konieczności wyposażenia kontrolujących w adekwatne do zakresu ich działania instrumenty. Nie oznacza to jednak, iż pracownicy organów podatkowych prowadzący kontrole podatkowe będą za każdym razem wykorzystywać wszystkie przysługujące uprawnienia, jest to bowiem uzależnione od rodzaju, miejsca oraz zakresu

wykonywanych zadań. Powinni oni z nich korzystać w sposób, który umożliwi im najskuteczniejszą realizację celu kontroli podatkowej.

3. Przepisy **art. 685** regulują kwestie udzielenia pomocy kontrolującym przez komendanta Policji, Straży Granicznej, straży gminnej albo miejskiej lub organ wojskowy w przypadkach uzasadniających wezwanie pomocy. Kwestie te w obowiązującej ordynacji podatkowej są uregulowane w art. 286a. Przepisy art. 685 stanowią doprecyzowanie aktualnej regulacji. W projektowanych przepisach określono, że pomoc polega na umożliwieniu przeprowadzenia kontroli, w szczególności przez zapewnienie porządku w miejscu jej przeprowadzania oraz osobistego bezpieczeństwa osób obecnych w miejscu przeprowadzania kontroli (**art. 685 § 6**). Tym samym zrezygnowano ze szczegółowego określenia zakresu obowiązków organów udzielających pomocy w rozporządzeniu, które obowiązuje na podstawie aktualnych przepisów.

Podobne do projektowanego w art. 692 uregulowanie zawarte jest w art. 85 ustawy z dnia 10 maja 2018 r. o ochronie danych osobowych (Dz. U. poz. 1000, z późn. zm.), gdzie określono zasady i tryb udzielania pomocy przez Policję organom, w trakcie przeprowadzania przez nie kontroli w zakresie przestrzegania przepisów o ochronie danych osobowych.

Tak jak w obecnej regulacji określono dwa przypadki, w których kontrolujący może wezwać pomoc. Pierwszy przypadek dotyczy sytuacji, gdy istnieje uzasadnione przypuszczenie, że w toku czynności kontrolnych kontrolujący natrafi na opór, który utrudni lub uniemożliwi mu wykonywanie tych czynności (**art. 685 § 1**). W tym przypadku kontrolujący występuje do organów, o których mowa w § 1, z pisemnym wnioskiem o udzielenie pomocy co najmniej 7 dni przed terminem przeprowadzenia kontroli (**art. 685 § 3**). W § 1 użyto tylko jednego sformułowania - „pomoc", rezygnując ze sformułowania „asysta", występującego w art. 286a § 1 i 2 ordynacji podatkowej, ponieważ ewentualne czynności podejmowane przez Policję, Straż Graniczną, straże miejskie albo gminne w trakcie przeprowadzania czynności kontrolnych będą takie same w przypadku udzielania „pomocy" bądź „asysty". Drugi przypadek dotyczy nagłych sytuacji, w których istnieje poważne zagrożenie dla życia, zdrowia ludzkiego oraz bezpieczeństwa i porządku w miejscu przeprowadzania czynności kontrolnych albo uzasadnione podejrzenie takiego zagrożenia, albo gdy w toku wykonywania czynności kontrolujący natrafił na opór, który utrudnia lub uniemożliwia mu wykonywanie tych czynności. W tych sytuacjach wniosek o udzielenie pomocy może być złożony ustnie bez zachowania terminu określonego w tym przepisie, po okazaniu imiennego upoważnienia do przeprowadzenia kontroli oraz legitymacji służbowej kontrolującego (**art. 685 § 4**). W obu wymienionych wyżej przypadkach (§ 1 i 4) uprawnione organy zapewniają pomoc przy

przeprowadzeniu kontroli (**art. 685 § 2**). Jeśli wniosek o udzielenie pomocy był złożony ustnie kontrolujący przekazuje potwierdzenie wezwania na piśmie, nie później niż w terminie 3 dni od dnia zakończenia czynności kontrolnych (**art. 685 § 5**).

W ślad za uprawnieniami kontrolujących w trakcie kontroli podatkowej w **art. 686** zawarto również podstawowe obowiązki, jakie przepisy ordynacji podatkowej nakładają na kontrolowanego, pracowników oraz osoby z nim współdziałające, podmiot prowadzący albo przechowujący księgi podatkowe lub dokumenty.

Oddział 4. Zakończenie i dokumentowanie kontroli podatkowej

1. Zgodnie z proponowanym **art. 689 § 1** zakończenie kontroli podatkowej winno nastąpić bez zbędnej zwłoki i nie później niż w terminie wskazanym w upoważnieniu do jej przeprowadzenia. Obowiązuje przy tym zasada szybkości i prostoty postępowania przewidziana w zasadach ogólnych działu I projektowanych przepisów. Kontrolujący jest bowiem zobligowany działać wnikliwie i szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami prowadzącymi do osiągnięcia celu kontroli podatkowej. Ponadto organ podatkowy, udzielając upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej, nie zawsze jest w stanie precyzyjnie przewidzieć, w jakim terminie istnieje możliwość zakończenia kontroli, dlatego w **art. 689 § 2** proponuje się dopuszczenie przedłużenia terminu zakończenia kontroli podatkowej. Czynności kontrolne dokonywane w trakcie kontroli podatkowej mogą bowiem dotyczyć okoliczności faktycznych o różnym stopniu skomplikowania. Zachowano również zasadę skutków prawnych dotyczących dokumentowania czynności kontrolnych dokonanych po upływie terminu zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli nie wyznaczono nowego terminu. Dokumenty takie nie mogą stanowić dowodu w ewentualnym postępowaniu podatkowym (**art. 689 § 3**).

2. Realizacja podstawowej zasady pisemności kontroli podatkowej została zawarta w **art. 690**, nakładającym obowiązek sporządzenia protokołu kontroli, który będzie zawierał opis stanu faktycznego w zakresie objętym kontrolą oraz ocenę prawną sprawy będącej przedmiotem kontroli podatkowej, a jednocześnie zostanie odzwierciedlony przebieg poszczególnych czynności wykonywanych w jej toku. Dokumentowanie wszystkich przeprowadzonych czynności w ramach prowadzonej kontroli podatkowej zagwarantuje bowiem transparentność podejmowanych działań przez kontrolujących, a jednocześnie będzie stanowiło dowód zaistniałego stanu faktycznego. W postępowaniu podatkowym protokół taki będzie pełnić rolę środka dowodowego, chyba że zostanie zakwestionowany przez kontrolowanego. Skutkiem doręczenia protokołu kontroli podatkowej jest jej zakończenie.

3. W **art. 693** proponuje się natomiast, analogicznie jak w obecnie obowiązujących przepisach, pozostawienie instytucji zastrzeżeń do protokołu kontroli podatkowej, która umożliwia kontrolowanemu w terminie 14 dni od dnia doręczenia protokołu żądanie przedstawienia dodatkowych dowodów w zakresie objętym kontrolą. Instytucja ta jest również swoistą prezentacją stanowiska kontrolowanego oraz polemiki z ustaleniami faktycznymi oraz oceną prawną zawartą w tym protokole. Organ podatkowy jest obowiązany rozpatrzyć zastrzeżenia i w terminie 14 dni od dnia ich otrzymania zawiadomić kontrolowanego o sposobie ich załatwienia, wskazując w szczególności, które zastrzeżenia nie zostały uwzględnione, wraz z uzasadnieniem faktycznym i prawnym.

4. Na zakończenie warto również wskazać na skutki zakończenia kontroli podatkowej, w tym przede wszystkim:

1) prawo do skorygowania deklaracji,
2) możliwość wszczęcia postępowania podatkowego,
3) obowiązek kontrolowanego zawiadomienia o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli w jej toku ujawniono nieprawidłowości.

Rozdział 8. Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

1. Na podstawę opodatkowania często istotny wpływ mają zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych, które obecnie są odmiennie uregulowane w kilku ustawach podatkowych: w ustawie o podatku od spadków i darowizn[548], ustawie o podatku akcyzowym[549], ustawie o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego[550], ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych[551], ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych[552], ustawie o podatku od towarów i usług[553] czy ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych[554]. Powyższe przepisy przede wszystkim odmiennie regulują samo pojęcie

[548] Art. 8 ustawy z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2017 r. poz. 833, z późn. zm.).

[549] Art. 104 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2017 r. poz. 43, z późn. zm.).

[550] Art. 3 ustawy z dnia 9 maja 2008 r. o zwrocie nadpłaty w podatku akcyzowym zapłaconym z tytułu nabycia wewnątrzwspólnotowego albo importu samochodu osobowego (Dz. U. Nr 118, poz. 745).

[551] Art. 19 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2016 r. poz. 2032, z późń. zm.).

[552] Art. 14 ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2016 r. poz. 1888, z późn. zm.).

[553] Art. 2 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2017 r. poz. 1221, z późn. zm.).

[554] Art. 6 ustawy z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U z 2017 r. poz. 1150, z późn. zm.).

„wartości rynkowej", które w pewnych granicach jest względne, a w konsekwencji może wywoływać wątpliwości i spory w procesie stosowania prawa[555]. Mając jednak na uwadze odmienny charakter podstawy opodatkowania, w powyższych przepisach prawa podatkowego nie ujednolicono samej definicji tego pojęcia, jednakże zasadne jest uregulowanie procedury ustalania wartości rzeczy lub praw majątkowych dla celów podatkowych, mającej zastosowanie, co do zasady, do wszystkich podatków.

2. W ramach proponowanej procedury ustalania wartości zasadą będzie określanie jej w pierwszej kolejności przez podatnika. W **art. 696 § 1** zawarto generalną zasadę, iż organ podatkowy będzie wzywał zobowiązanego do określenia wartości rzeczy lub praw majątkowych, jeżeli mimo ciążącego na nim obowiązku go nie dopełnił. Termin do dokonania tej czynności nie może być jednak krótszy niż 14 dni od dnia doręczenia wezwania. Ta sama zasada dotyczy sytuacji, gdy zdaniem organu wartość ta jest zawyżona lub zaniżona (**art. 696 § 2**). W tym przypadku organ jest jednak zobowiązany do wskazania wartości rzeczy lub praw majątkowych oraz przesłanek, którymi kierował się przy jej wyliczeniu, a podatnik w odpowiedzi na wezwanie wskazuje przyczyny uzasadniające podanie wartości znacznie odbiegającej od tej wartości (**art. 696 § 3**). W wielu przypadkach wskazanie przesłanek ustalenia wartości rzeczy lub praw majątkowych przez organ podatkowy lub zobowiązanego przyczyni się do pełnego wyjaśnienia stanu faktycznego i uwzględnienia argumentów, które przemawiają za taką, a nie inną wyceną. Konsekwencją powyższego będzie szybkie i koncyliacyjne załatwienie sprawy.

3. Jeżeli jednak podatnik nie określi wartości rzeczy lub praw majątkowych albo wartość określona przez niego nie będzie odpowiadała według wstępnej oceny organu podatkowego wartości rynkowej, organ ten będzie prowadził uproszczoną procedurę mającą na celu ustalenie tej wartości (**art. 697**). Zaproponowane rozwiązanie określa zarówno zasady przeprowadzenia wstępnej oceny wartości rzeczy lub praw majątkowych, jak również zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych, w sytuacji gdy do ustalania tej wartości będzie powoływany biegły. W przypadku gdy zobowiązany nie dokonał zmiany wartości rzeczy lub praw majątkowych lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, proponuje się, aby organ podatkowy określił wartość rzeczy lub praw majątkowych (**art. 697 § 1**), sporządzając na tę okoliczność adnotację, która będzie stanowiła dowód w ewentualnym postępowaniu podatkowym lub kontroli podatkowej.

[555] Por. B. Brzeziński, Wybrane problemy ustalania wartości rynkowej akcji spółek dla celów podatkowych, „Kwartalnik Prawa Podatkowego" 2003, nr 4, s. 79-80.

4. Projekt przewiduje również możliwość powołania przez organ podatkowy biegłego, jeżeli w sprawie wymagane są wiadomości specjalne. Co do zasady koszty takiej opinii ponosi organ podatkowy, chyba że zobowiązany nie określił wartości rzeczy lub praw majątkowych albo nie dokonał zmiany tej wartości w wyznaczonym terminie lub określił tę wartość odbiegającą co najmniej o 33% od wartości ustalonej w opinii biegłego. W takim przypadku koszty te ponosi zobowiązany. W projekcie proponuje się, aby w sprawie kosztów biegłego organ podatkowy wydał postanowienie, na które służy zażalenie (**art. 698 § 1-3**).

Rozdział 9. Przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych

1. W związku z uchwaleniem ustawy z dnia 24 listopada 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (Dz. U. poz. 2491), na mocy której do Ordynacji podatkowej dodany został dział IIIB, konieczne stało się uzupełnienie projektu nowej Ordynacji podatkowej o zmiany wprowadzone tą ustawą. Przepisy działu IV rozdziału 9 zostały wprowadzone do projektu nowej Ordynacji podatkowej w takiej postaci w jakiej obowiązują w aktualnej ustawie. Projekt uwzględnia również zmiany wprowadzone do aktualnej ordynacji podatkowej ustawą z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1499).

2. Mając na uwadze, że projektowane przepisy dotyczą przede wszystkim analizy ryzyka i blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, zasadne jest ich umiejscowienie w dziale IV (procedury szczególne) po rozdziałach 7 (kontrola podatkowa) i 8 (ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych) a przed rozdziałem 10 (zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego). Szczegółowe uzasadnienie projektowanych przepisów działu IV rozdziału 9 projektu nowej Ordynacji podatkowej jest dostępne na stronach internetowych Sejmu dotyczących prac nad rządowym projektem ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (druk sejmowy nr 1880) i rządowym projektem ustawy o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 2626).

3. Projekt przewiduje dokonywanie przez Szefa KAS analizy ryzyka wykorzystywania przez podmioty kwalifikowane banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych (dalej zwanych SKOK-ami) do popełniania przestępstw skarbowych, w szczególności wyłudzeń VAT przez zorganizowane grupy przestępcze (art. 258 k.k.) oraz przestępstw z nimi związanych (np. wystawianie pustych faktur). Analiza ryzyka jest dokonywana na podstawie danych posiadanych przez Szefa KAS, w tym wskaźnika ryzyka ustalonego przez izbę

rozliczeniową, informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu projektu oraz zestawień transakcji między tymi podmiotami. W celu ustalenia wskaźnika ryzyka wykorzystywania przez podmioty kwalifikowane banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do popełniania przestępstw skarbowych izba rozliczeniowa przetwarza w swoim systemie informatycznym powyższe informacje i zestawienia, w tym stanowiące tajemnicę bankową i tajemnicę zawodową SKOK. Dane podmiotów kwalifikowanych są codziennie przesyłane automatycznie i elektronicznie do systemu teleinformatycznego izby rozliczeniowej (dalej: „STIR") przez podmioty sektora finansowego (banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe). W celu ustalenia wskaźnika izba rozliczeniowa przetwarza także dane zgromadzone w Centralnym Rejestrze Podmiotów - Krajowej Ewidencji Podatników (dalej: „CRP KEP") obejmujące dane z Krajowego Rejestru Sądowego, dane osób fizycznych wpisanych do Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej oraz dostępne publicznie dane z wykazów podmiotów, o których mowa w art. 96b ustawy z dnia 11 marca 2014 r. o podatku od towarów i usług (dane o podmiotach, którym naczelnik urzędu skarbowego odmówił rejestracji, podatnikach VAT wykreślonych z rejestru z urzędu oraz przywróconych jako podatnicy VAT). W wyniku przetwarzania danych w STIR jest generowana automatycznie informacja o wskaźniku ryzyka. Rezultat analizy izby rozliczeniowej w postaci wskaźnika ryzyka jest przesyłany do Szefa KAS. W oparciu o informacje z banków i SKOK-ów, wskaźnik ryzyka oraz inne posiadane dane (podatkowe, z Krajowego Rejestru Sądowego, z Centralnej Ewidencji i Informacji o Działalności Gospodarczej) Szef KAS przy pomocy swoich algorytmów i procedur analitycznych dokonuje analizy ryzyka wystąpienia wyłudzenia skarbowego. Niezwłoczna analiza ryzyka Szefa KAS przy pomocy nowoczesnych narzędzi informatycznych umożliwia szybką reakcję organów KAS w przypadku stwierdzenia wykorzystywania rachunku bankowego do dokonywania wyłudzeń skarbowych np. wykreślenie podatnika VAT z rejestru. W celu weryfikacji posiadanych informacji, w szczególności wyników analiz ryzyka, Szef KAS ma uprawnienie do zwrócenia się do banków lub SKOK-ów o przekazanie dodatkowych danych.

4. W oddziale 3 rozdziału 9 wprowadzono instytucję blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego. Według projektowanego **art. 699 pkt 2** (odpowiednik art. 119zg pkt 2 Ordynacji podatkowej) przez blokadę rachunku podmiotu kwalifikowanego należy rozumieć czasowe uniemożliwienie dysponowania i korzystania ze środków pieniężnych zgromadzonych na rachunku podmiotu kwalifikowanego prowadzonym przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową. Blokada powoduje niemożność obciążania rachunku, nie ma

natomiast wpływu na jego zasilanie. Blokada rachunku na żądanie Szefa KAS pozwala na zatrzymanie transferu środków pochodzących z wyłudzeń skarbowych.

5. Potencjalna blokada rachunku jest tylko jednym z elementów systemu analizy ryzyka. Przy czym najistotniejsze jest prewencyjne oddziaływanie tego elementu. Dokonana przez Szefa KAS ocena konkretnego przypadku może doprowadzić do blokady rachunku tylko w przypadku spełnienia ustawowych, merytorycznych przesłanek blokady. Potencjalnie blokada na okres nie przekraczający 72 godzin może nastąpić, jeżeli ogół informacji posiadanych przez Szefa KAS, w szczególności wyniki analizy ryzyka, ale także inne okoliczności znane organom KAS dzięki informacjom podatkowym oraz pracy operacyjnej i analitycznej, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać. Jeżeli Szef KAS poweźmie obawę, że istniejące lub mające powstać zobowiązanie podatkowe lub zobowiązanie z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich podmiotu kwalifikowanego-posiadacza rachunku, przekraczające równowartość 10 000 euro, nie zostanie wykonane, może on wydać postanowienie o przedłużeniu terminu blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na czas oznaczony, nie dłuższy niż 3 miesiące.

Oparcie analityki na nowoczesnych narzędziach informatycznych i prowadzenie analiz przez zespół najlepszych analityków Krajowej Administracji Skarbowej z pewnością przyczyni się do prawidłowego stosowania przepisów o blokadzie rachunku. Regulacje prawne oraz procedury wewnętrzne i zabezpieczenia techniczne znacznie ograniczają krąg osób, które mają dostęp do systemu. Dlatego nie jest możliwe wykorzystanie systemu analizy ryzyka, w tym dokonywanie blokad rachunku niezgodnie z przesłankami i celami określonymi w Ordynacji podatkowej.

Blokada rachunku (środków na rachunku) jest instytucją znaną i stosowaną od wielu lat w polskim systemie prawnym. Można tu wymienić m.in. następujące regulacje:

1) ustawę z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu – blokada rachunku na żądanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej (GIIF); ustawa weszła w życie z dniem 13 lipca 2018 r., do dnia 12 lipca 2018 r. obowiązywała ustawa z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2017 r. poz. 1049),

2) ustawę z dnia 29 lipca 2005 r. o nadzorze nad rynkiem kapitałowym (Dz. U. z 2018 r. poz. 1417 i 2243) – blokada rachunku na żądanie Przewodniczącego Komisji Nadzoru Finansowego,

3) ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe – samodzielna blokada rachunku przez bank.

Stosowanie instytucji blokady rachunku w powyższych ustawach nie budzi zastrzeżeń. Najczęściej blokady były stosowane na podstawie ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu – 338 blokad rocznie[556)].

Wprowadzenie potencjalnej możliwości blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego było niezbędne dla ochrony interesu publicznego w szczególności ze względu na olbrzymią skalę wyłudzeń podatków, godzącą w interesy finansowe państwa, realizowanie procederu wyłudzeń przez zorganizowane grupy przestępcze oraz niezadawalającą skuteczność dotychczasowych rozwiązań zapobiegających wyłudzeniom (m. in. znaczne opóźnienia w wykrywaniu oszustw). Szczegółowe uzasadnienie wprowadzenia blokady w Ordynacji podatkowej znajduje się w uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie niektórych ustaw w celu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (druk sejmowy nr 1880)[557)].

Blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest możliwa na 72 godziny z możliwością przedłużenia jej o 3 miesiące, po spełnieniu ustawowych przesłanek określonych odpowiednio w projektowanych **art. 716 § 1** i **art. 717 § 1** (aktualne art. 119zv § 1 i art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej). Blokada nie dotyczy rachunków bankowych osób fizycznych służących do ich prywatnych rozliczeń. Stosowanie tego środka jest ograniczone tylko do przypadków, w których zabezpieczenie interesów Skarbu Państwa nie jest możliwe przy użyciu środków łagodniejszych, nie ingerujących tak dalece w prawo własności. System został zaprojektowany tak, aby podmioty kwalifikowane prowadzące uczciwie działalność nie odczuły jego istnienia.

6. Podmiot kwalifikowany ma prawo zaskarżyć postanowienie o przedłużeniu blokady na czas oznaczony nie dłuższy niż 3 miesiące. Środek zaskarżenia podlega rozpatrzeniu niezwłocznie, nie później jednak niż w terminie 7 dni (projektowany **art. 722**, który jest odpowiednikiem art. 119zzb § 2 Ordynacji podatkowej). W przypadku wniesienia przez podmiot kwalifikowany skargi do sądu administracyjnego obowiązują skrócone terminy na przekazanie akt i odpowiedzi na skargę (7 dni zamiast standardowych 30 dni) oraz na rozpatrzenie skargi przez

---

556) Jest to średnia blokad na żądanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej dokonanych w latach 2015-2017, źródło: https://www.mf.gov.pl.

557) http://sejm.gov.pl/Sejm8.nsf/PrzebiegProc.xsp?id=634548E5640B6BB3C12581AF00514941

wojewódzki sąd administracyjny (30 dni). Skrócenie powyższych terminów w stosunku do terminów określonych w ustawie z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi ma zapewnić szybką kontrolę sądową prawidłowości blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego.

7. Podkreślenia wymaga, że zakaz wypłat z rachunku będącego przedmiotem blokady nie ma charakteru bezwzględnego. W przypadkach określonych w projektowanych **art. 719, art. 720** i **art. 721** wypłata środków z takiego rachunku jest dopuszczalna np. na zapłatę zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. W celu ochrony pracowników podmiotu kwalifikowanego, a także osób, względem których podmiot kwalifikowany ma obowiązek z tytułu alimentów lub renty o charakterze alimentacyjnym, w **art. 719** Ordynacji podatkowej przewidziano, że na wniosek podmiotu kwalifikowanego Szef KAS może wyrazić zgodę na wypłatę środków na te cele. W przypadku innych tytułów, np. umów cywilnoprawnych zawieranych z podwykonawcami, istnieje możliwość zwolnienia środków z zablokowanego rachunku w szczególnie uzasadnionych przypadkach (**art. 720 § 1 pkt 2 i § 2 Ordynacji podatkowej**).

8. Wprowadzenie blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, w kontekście oznaczonego celu systemu analizy ryzyka, o którym mowa w projektowanym dziale IV rozdziale 9 nie jest sprzeczne z interesem przedsiębiorców. Przeciwnie, wysoki poziom przestępczości, w szczególności w zakresie podatku VAT, wpływa niekorzystnie na pewność obrotu gospodarczego i powoduje spadek konkurencyjności towarów sprzedawanych przez przedsiębiorców uczciwe płacących podatki. Ograniczenie nadużyć i oszustw podatkowych, w tym w zakresie VAT, przełoży się na poprawę warunków prowadzenia działalności gospodarczej dla wszystkich podatników poprzez przywrócenie uczciwej konkurencji na rynku.

9. Przepisy dotyczące blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego weszły w życie z dniem 30 kwietnia 2018 r. Do dnia 14 maja 2019 r. Szef KAS zastosował blokadę na 153 rachunkach należących do 51 podmiotów na łączną kwotę prawie 31,5 mln zł. Blokady rachunków są dokonywane tylko w przypadkach dostatecznie umotywowanych. W praktyce jest bardzo mało prawdopodobne zablokowanie rachunku normalnie funkcjonującego przedsiębiorcy, który zatrudnia pracowników i posiada aktywa wykorzystywane w działalności, w przeciwieństwie do nieuczciwych przedsiębiorców organizujących lub uczestniczących w karuzelach VAT. W razie ewentualnej pomyłki w stosowaniu przepisów o blokadzie rachunku podmiot kwalifikowany jest uprawniony do wystąpienia do sądu powszechnego o odszkodowanie od Skarbu Państwa. Należy jednak podnieść, że pomimo stosowania od wielu lat przepisów o

blokadzie rachunków na podstawie innych ustaw nie miały miejsca przypadki wystąpienia o odszkodowanie posiadaczy zablokowanych rachunków.

10. Istotą zmiany w art. 715 § 2 projektu jest umożliwienie przetwarzania przez izbę rozliczeniową danych, o których mowa w § 1 pkt 2 (dane udostępnione z Centralnego Rejestru Podmiotów – Krajowej Ewidencji Podatników, o których mowa w aktualnym art. 15 ust. 5 ustawy z dnia 13 października 1995 r. o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników /Dz. U. z 2019 r. poz. 63 i 730/) i art. 710 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej (informacje o rachunkach podmiotów kwalifikowanych prowadzonych i otwieranych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe), w celu stosowania środków bezpieczeństwa finansowego w imieniu i na rzecz banku lub SKOK-u, w związku z powierzeniem, o których mowa w art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu. Przepis art. 48 ust. 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu przewiduje powierzenie stosowania środków bezpieczeństwa finansowego innemu podmiotowi działającemu w imieniu i na rzecz instytucji obowiązanej, jeżeli na podstawie pisemnej umowy podmiot, któremu powierzono stosowanie środków bezpieczeństwa finansowego, ma być traktowany jako część instytucji obowiązanej. Powierzenie stosowania środków bezpieczeństwa finansowego na zasadach określonych w ust. 1 nie zwalnia instytucji obowiązanej z odpowiedzialności za zastosowanie środków bezpieczeństwa finansowego.

Proponowane rozwiązanie ma na celu wsparcie banków i SKOK-ów w prawidłowym wykonywaniu obowiązków wynikających z ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Przepis § 2 nie będzie stosowany do:

1) dokonywania analizy, o której mowa w art. 34 ust. 1 pkt 4 lit. a ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (tj. w celu analizy transakcji przeprowadzanych w ramach stosunków gospodarczych);

2) danych, o których mowa w art. 710 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, przekazanych izbie rozliczeniowej przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową inne niż wskazane w § 2 - w przypadku stosowania środków bezpieczeństwa finansowego wobec klienta banku lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, o których mowa w § 2, przed nawiązaniem stosunków gospodarczych, w tym zawarciem umowy o prowadzenie rachunku, lub przeprowadzeniem transakcji okazjonalnej, w rozumieniu ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Konstytucyjność przepisów rozdziału 9

Rozdział 9 działu IV zawiera regulacje dotyczące przetwarzania danych o jednostkach, a więc wkracza w obszar, który stanowi materię konstytucyjną. Według projektodawcy projekt spełnia standardy konstytucyjne.

1. Art. 51 ust. 2 Konstytucji RP nakazuje, aby wykazać niezbędność wprowadzenia regulacji, które pozwalają na uzyskiwanie, gromadzenie i udostępnianie informacji o obywatelach.

2. Ograniczenia wolności majątkowej powinny być ocenione w świetle art. 31 ust. 3 Konstytucji RP zawierającego ograniczenia w korzystaniu z konstytucyjnych wolności i praw. Zgodnie z art. 31 ust. 3 Konstytucji RP ograniczenia takie mogą być ustanawiane: 1) tylko w ustawie; 2) tylko wtedy, gdy są konieczne w demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa lub porządku publicznego, bądź dla ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób; 3) nie mogą naruszać istoty wolności i praw (zasada proporcjonalności).

Ad 1. Celem przepisów rozdziału 9 działu IV jest przeciwdziałanie wykorzystywaniu sektora finansowego do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi, w tym przestępstwami, o których mowa w art. 258 § 1-3, art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a § 1 Kodeksu karnego.

Definicja wyłudzeń skarbowych jest precyzyjna, ponieważ zawiera enumeratywne wskazanie kilku przestępstw skarbowych, a także zamkniętą listę przestępstw najczęściej związanych z tymi przestępstwami skarbowymi. Nie ma więc wątpliwości, że ustawa może być stosowana tylko do przestępstw skarbowych i przestępstw zawartych w definicji wyłudzeń skarbowych.

Przestępstwa z art. 270a § 1 i 2, art. 271a § 1 i 2 oraz art. 277a § 1 Kodeksu karnego penalizujące czyny polegające m.in. na wystawianiu i posługiwaniu się pustymi fakturami znalazły się w powyższym katalogu, ponieważ przestępstwa te są często popełniane przez osoby, które popełniają przestępstwa podatkowe, polegające w szczególności na wyłudzeniu podatku VAT[558]. Z danych Najwyższej Izby Kontroli wynika, że systematycznie wzrasta, liczona przede wszystkim kwotowo, wielkość wykrytych przez organy kontroli skarbowej (aktualnie organy Krajowej Administracji Skarbowej) czynności fikcyjnych. W 2013 r. organy

[558] Uzasadnienie rządowego projektu ustawy o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (druk sejmowy nr 888), w wyniku którego uchwalono ustawę z dnia 10 lutego 2017 r. o zmianie ustawy - Kodeks karny oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 244) wprowadzającą przepisy art. 270a, art. 271a i art. 277a Kodeksu karnego.

kontroli skarbowej wykryły fikcyjne faktury na kwotę 19,7 mld zł, w 2014 r. na kwotę 33,7 mld zł, a w 2015 r. już na kwotę 81,9 mld zł[559].

Przepisy art. 258 § 1-3 Kodeksu karnego penalizują m. in. udział w grupie przestępczej mającej na celu popełnianie przestępstw i przestępstw skarbowych. Specyfiką przestępstw podatkowych polegających na wyłudzeniu podatku VAT jest działanie sprawców w zorganizowanych grupach przestępczych. To uzasadnia włączenie art. 258 § 1-3 Kodeksu karnego do wymienionego katalogu przestępstw.

Duża skala przestępstw podatkowych w zakresie podatku VAT, popełnianych przez zorganizowane grupy przestępcze może mieć wpływ na stabilność finansów publicznych, a w konsekwencji na bezpieczeństwo finansowe państwa. Stan taki może się urzeczywistnić w szczególności w przypadku braku zdecydowanych działań ze strony państwa. W licznych artykułach, opracowaniach, wytycznych, raportach i sprawozdaniach, które dotyczą kwestii podatków, przestępczości lub bezpieczeństwa ekonomicznego państwa wskazuje się na zagrożenia związane z wysokim poziomem przestępczości podatkowej[560].

Przykładowo w Raporcie o stanie bezpieczeństwa w Polsce w 2015 r. wskazuje się: *„Największą sferą aktywności zorganizowanych grup przestępczych jest przestępczość ekonomiczna, która powoduje najwyższe straty dla budżetu państwa i godzi w bezpieczeństwo ekonomiczne Polski (podkreślenie MRiF) przez zmniejszenie wpływów, uzyskiwanie nienależnych zwrotów, wyłudzanie dopłat (w tych obszarach szczególnie istotne pozostają zagrożenia przestępczością związaną z podatkiem VAT oraz akcyzą) … .”*[561].

W wytycznych Prokuratora Generalnego nr 5/17 z dnia 10 sierpnia 2017 r. znak: PK I BP 024.13.2017 w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o

---

[559] Źródło: https://www.nik.gov.pl/aktualnosci/nik-o-przeciwdzialaniu-wyludzaniu-vat.html

[560] np. Raport UN Global Compact/EY, Przeciwdziałanie szarej strefie w Polsce, K. Bodziony, Rola służb specjalnych w systemie instytucji odpowiedzialnych za bezpieczeństwo ekonomiczne państwa, Przegląd Bezpieczeństwa Wewnętrznego, s. 148-151, J. Więckowski, Cz. Jędrzejek, Skala finansowej przestępczości zorganizowanej w Polsce oraz metody, sposoby i efektywność jej zwalczania (w) K. Raczkowski (red. naukowy), Bezpieczeństwo ekonomicznego obrotu gospodarczego, Warszawa 2014, s. 435-473), Wytyczne Prokuratora Generalnego nr 5/17 z dnia 10 sierpnia 2017 r. znak: PK I BP 024.13.2017 w sprawie zasad prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa związane z procederem wyłudzania nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupleń w tym podatku, Sprawozdanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej z działalności za rok 2016 (www.mf.gov.pl), K. Wiciak, Przestępczość w obrocie paliwami płynnymi a proces karny (w) K. Raczkowski (red. naukowy), Bezpieczeństwo ekonomicznego obrotu gospodarczego, Warszawa 2014, s. 503-505).

[561] Źródło: https://bip.mswia.gov.pl/bip/raport-o-stanie-bezpie/18405,Raport-o-stanie-bezpieczenstwa.html, s. 85.

przestępstwa związane z procederem wyłudzania nienależnego zwrotu podatku od towarów i usług (VAT) oraz innych oszukańczych uszczupleń w tym podatku stwierdza się, że przestępstwa i przestępstwa skarbowe, których celem jest wyłudzanie nienależnego zwrotu VAT lub dokonanie innego rodzaju istotnych uszczupleń w tej daninie publicznej są obecnie *„najgroźniejszą z kategorii przestępstw uderzających w interesy finansowe państwa”.* W wytycznych wskazuje się, że przestępstwa te stanowią istotne zagrożenie dla bezpieczeństwa ekonomicznego państwa[562].

W sprawozdaniu Generalnego Inspektora Informacji Finansowej z działalności za rok 2016 sygnalizuje się, że *„w 2016 r. najwięcej powiadomień w trybie art. 33 ust. 3 ustawy z dnia 16 listopada 2000 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy i finansowaniu terroryzmu Generalny Inspektor Informacji Finansowej skierował do organów kontroli skarbowej. Podobnie jak w latach ubiegłych, znacząca większość powiadomień wskazywała na podejrzenie oszustw podatkowych, związanych z podatkiem od towarów i usług. Powiadomienia te odnosiły się do kwestii związanych z zaniżaniem lub nieujawnianiem obrotów wskutek fałszowania lub ukrywania faktur; wyłudzaniem naliczonego podatku VAT; oszustw typu „znikający podatnik”; oszustw karuzelowych.”.* Postępowania kontrolne prowadzone w wyniku tych zawiadomień wielokrotnie wskazywały, że kontrolowane podmioty nie prowadziły rzeczywistej, deklarowanej działalności gospodarczej, były podmiotami wystawiającymi „puste” faktury VAT, które u nabywców służyły do nieuprawnionego zmniejszenia podatku należnego od towarów i usług, co w konsekwencji wpływało na uszczuplenie należności Skarbu Państwa[563].

Ze sprawozdania Generalnego Inspektora Informacji Finansowej wynika także, że przeważająca większość blokad rachunków dokonanych w trybie wymienionej ustawy była związana z podejrzeniem prania pieniędzy pochodzących z przestępstw skarbowych, a zwłaszcza nadużyć w stosowaniu mechanizmu podatku VAT w celu wyłudzenia zwrotu czy niezapłacenia należnego podatku[564].

Najwyższa Izba Kontroli zwraca uwagę, że w 2016 r. nadal dynamicznie rosły zaległości podatkowe, głównie w wyniku zwiększonej wykrywalności oszustw podatkowych, która nie przełożyła się na odzyskiwanie należnych wpływów z tego tytułu. Zaległości podatkowe na koniec 2016 r. wyniosły 76 776,4 mln zł i w porównaniu do stanu na koniec poprzedniego roku wzrosły o 30,2%. Mało skuteczne były postępowania egzekucyjne prowadzone wobec

[562] Tezy 1 i 19 wytycznych.

[563] Sprawozdanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej z działalności za rok 2016, s. 20-21.

[564] Sprawozdanie Generalnego Inspektora Informacji Finansowej z działalności za rok 2016, s. 3.

podmiotów dokonujących oszustw podatkowych, w tym z wykorzystaniem faktur dokumentujących czynności fikcyjne. Z powodu bezskutecznej egzekucji organy egzekucyjne umorzyły postępowania egzekucyjne na kwotę 20,8 mld zł, tj. o 26% wyższą niż w 2015 r.[565]. Głównym problemem służb zajmujących się ściganiem przestępczości podatkowej, w szczególności w zakresie VAT jest brak szybkiej reakcji na nieprawidłowości w rozliczaniu podatku. Jest to konsekwencja dowiadywania się o tych nieprawidłowościach zbyt późno, najczęściej już po zakończeniu łańcucha transakcji, których celem jest wyłudzenie podatku. Zbyt późne stwierdzanie nieprawidłowości wynika natomiast z braku dostatecznych instrumentów prawnych, w szczególności braku dostępu do informacji mających istotne znaczenie dla wykrycia transakcji zmierzających do wyłudzeń. Dlatego skuteczność w odzyskaniu wyłudzonych należności podatkowych można zwiększyć poprzez uzyskiwanie i wykorzystywanie danych i informacji jeszcze na etapie dokonywania pozorowanych transakcji, do czego zmierza proponowana regulacja.

Działania legislacyjne podejmowane w ramach niniejszego projektu bazują na dotychczasowych doświadczeniach organów administracji skarbowej, stanowiąc jednocześnie spełnienie wymienionych rekomendacji NIK.

Z tych wszystkich względów cel i potrzeba przyjęcia ustawy, która przyczyniłaby się choćby do zmniejszenia skali przestępczości podatkowej, muszą być brane pod uwagę przy ocenie niezbędności projektowanej regulacji w kontekście badania jej konstytucyjności na podstawie art. 51 ust. 2 Konstytucji RP.

Należy zwrócić uwagę w projekcie na istotne podmiotowe ograniczenie. Projekt zakłada przetwarzanie danych dotyczących podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu projektowanego art. 699 pkt 5 Ordynacji podatkowej, a innych osób tylko wtedy, jeśli ich czynności są związane z działalnością podmiotu kwalifikowanego np. działają w ich imieniu, są beneficjentami rzeczywistymi w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu lub pełnomocnikami do rachunku. Dane innych podmiotów poza wyżej wymienionymi nie będą przetwarzane w systemach teleinformatycznych izby rozliczeniowej i Szefa KAS, z wyjątkiem osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną. Podkreślenia wymaga, że art. 51 ust. 2 Konstytucji RP dotyczy uzyskiwania, gromadzenia i udostępniania informacji o obywatelach, a więc o osobach fizycznych. Z Konstytucji wynika zatem, że standardy

[565] Wystąpienie Pokontrolne Prezesa NIK z dnia 27 kwietnia 2017 r. znak: P/17/001 - Wykonanie budżetu państwa w 2016 r. w części 77 - Podatki i inne wpłaty na rzecz budżetu państwa, s. 3-4.

ochrony podmiotów niebędących osobami fizycznymi w zakresie określonym w tym przepisie nie muszą być tożsame. Analiza ryzyka i ustalanie wskaźnika ryzyka nie będzie dotyczyć osób fizycznych nie mających związku z działalnością gospodarczą lub zarobkową.

Zgodnie z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z dnia 21 grudnia 2016 r. w połączonych sprawach C-203/15 Tele2 Sverige AB/Post-och telesyrelsen i C-698/15 Secretary of State for the Home Departament/Tom Watson i in. przepisy krajowe ustanawiające obowiązek indywidualnej retencji danych w celu zwalczania poważnej przestępczości nie są sprzeczne z prawem unijnym, pod warunkiem, że takie zatrzymanie – w zakresie dotyczącym danych podlegających zatrzymaniu, stosowanych środków łączności, zaangażowanych w ten proces podmiotów oraz przyjęty okres przechowywania danych – nie będzie wykraczać poza to, co jest absolutnie konieczne. Wszystkie przyjęte w tym względzie przepisy muszą być jednoznaczne i szczegółowe co do zakresu i sposobu stosowania oraz przewidywać gwarancje wystarczające do tego, by chronić te dane przed ryzykiem ich nadużycia (pkt 109). TSUE nie wyklucza także dostępu do danych dotyczących innych osób niż osoby bezpośrednio zaangażowane w poważne przestępstwa, gdy istnieje obiektywny dowód pozwalający uznać, że dane te mogłyby w konkretnym przypadku rzeczywiście przyczynić się do zwalczania takich działań (pkt 119).

Powołane tezy wyroku TSUE z dnia 21 grudnia 2016 r. są respektowane w przepisach rozdziału 9 działu IV. Odnosząc się do zakresu danych, jakie są przesyłane do izby rozliczeniowej w celu ustalenia wskaźnika ryzyka należy mieć na uwadze, że dane te, w tym dane objęte tajemnicą bankową w rozumieniu ustawy – Prawo bankowe i tajemnicą zawodową w rozumieniu art. 9e ust. 1 ustawy o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych są szczegółowo określone w **art. 712 § 1-4** Ordynacji podatkowej. Obowiązek przekazywania danych dotyczy co do zasady danych podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu projektowanego art. 699 pkt 5, a innych osób tylko wówczas, jeśli ich działania są związane z działaniem podmiotów kwalifikowanych (dane osób uprawnionych do reprezentowania podmiotu kwalifikowanego przedsiębiorcy, pełnomocnika do rachunku i beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu). Ponadto obowiązek przekazywania danych dotyczy danych osób prawnych i jednostek organizacyjnych nieposiadających osobowości prawnej, o ile posiadają zdolność prawną. Zaznaczyć należy, że dane identyfikacyjne osób uprawnionych do reprezentowania podmiotów kwalifikowanych są dostępne w publicznych rejestrach zawierających dane przedsiębiorców (KRS, CEiDG). Przetwarzanie danych tych osób nie może więc budzić wątpliwości. Dane identyfikacyjne o pełnomocniku do rachunku i o

beneficjencie rzeczywistym w rozumieniu przepisów o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu są natomiast niezbędne do ustalenia osób faktycznie korzystających z rachunków, które są zwykle organizatorami lub uczestnikami wyłudzeń skarbowych. Dostęp do tych danych w sprawach wyłudzeń VAT ma kluczowe znaczenie, ponieważ bardzo często osoba inna niż posiadacz rachunku np. pełnomocnik do rachunku podmiotu kwalifikowanego jest organizatorem lub uczestnikiem przestępczego procederu. W przestępstwach w zakresie VAT poszczególne czynności są dokonywane często przez osoby trzecie, podstawione, niezwiązane bezpośrednio z procederem, a jedynie wykorzystywane do niego na jakimś etapie, świadomie z ich strony lub nieświadomie tzw. słupy. Słupy najczęściej są formalnie posiadaczami rachunków lecz dostęp do rachunków i organizacja procederu często należą do osób, które nie są formalnie związane z podmiotem kwalifikowanym i przez to są trudne do ustalenia. Podkreślenia ponadto wymaga, że Dyrektywa Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2015/849 z dnia 20 maja 2015 r. w sprawie zapobiegania wykorzystywaniu systemu finansowego do prania pieniędzy lub finansowania terroryzmu, zmieniająca rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 648/2012 i uchylająca dyrektywę Parlamentu Europejskiego i Rady 2005/60/WE oraz dyrektywę Komisji 2006/70/WE zwana dalej „Dyrektywą 2015/849" przewiduje dla państw członkowskich UE obowiązek gromadzenia w centralnym rejestrze informacji o beneficjentach rzeczywistych podmiotów o charakterze korporacyjnym i innych podmiotów prawnych (art. 30 i 31 Dyrektywy 2015/849). Gromadzenie i przetwarzanie danych o beneficjentach rzeczywistych na podstawie niniejszego projektu wpisuje się więc w system regulacji przedstawionych w dyrektywie 2015/849. W konsekwencji należy uznać, że zakres danych przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe jest adekwatny do realizacji celu ustawy.

Powyższe argumenty pozwalają uznać, że projektowane przepisy w zakresie gromadzenia i przetwarzania danych są niezbędne do realizacji interesu publicznego. Tym samym należy przyjąć, że projektowana regulacja nie narusza art. 51 ust. 2 Konstytucji RP.

Ad 2. Warunki ograniczenia wolności majątkowej, określone w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP (zasada proporcjonalności), należy rozpatrzeć przede wszystkim w odniesieniu do przepisów o blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego (oddział 3 rozdziału 9). Nie budzi wątpliwości spełnienie wymogu regulacji w ustawie przepisów dotyczących blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego. Przepisy te, w tym przesłanki blokady na okres do 72 godzin oraz przedłużenia blokady, są zawarte w ustawie – Ordynacja podatkowa.

Spełniony jest także warunek stanowiący, że ograniczenia konstytucyjnych praw i wolności, a więc także wolności majątkowej mogą być ustanawiane tylko wtedy, gdy są konieczne w

demokratycznym państwie dla jego bezpieczeństwa, porządku publicznego, ochrony środowiska, zdrowia i moralności publicznej, albo wolności i praw innych osób. W orzecznictwie Trybunału Konstytucyjnego wskazuje się, że warunek ten ustanowione ograniczenia spełniają, jeżeli: 1) wprowadzona regulacja ustawodawcza jest w stanie doprowadzić do zamierzonych przez nią skutków (zasada przydatności), 2) regulacja ta jest niezbędna dla ochrony interesu publicznego, z którym jest powiązana (zasada konieczności), 3) efekty wprowadzonej regulacji pozostają w proporcji do ciężarów nakładanych przez nią na obywatela (zasada proporcjonalności w ścisłym tego słowa znaczeniu)[566].

Wprowadzenie potencjalnej możliwości blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego ma istotne praktyczne znaczenie. Uniemożliwia bowiem korzystanie ze środków pieniężnych niezbędnych do uwiarygodnienia działalności przestępczej. Poprzez dokonanie blokady rachunku eliminowany jest więc ten element procederu (obrót środkami pieniężnymi), który jest jedną z jego najbardziej charakterystycznych cech. Bez tego elementu pozorowanie działalności jest trudniejsze i tym samym trudniejsze staje się wyłudzenie podatku. Istotne znaczenie ma również szybkość ustanowienia blokady rachunku. Szybkość działania organizatorów wyłudzeń skarbowych wymaga równie szybkiej reakcji organów Krajowej Administracji Skarbowej. Ta szybka reakcja w postaci blokady rachunku powinna być możliwa właśnie na etapie przekazywania środków pieniężnych między posiadaczami rachunków wykorzystywanych do pozorowania działalności gospodarczej, a następnie do wyłudzeń podatku, bo tylko w ten sposób można zatrzymać środki przed ich dalszym transferem przez osoby nieuprawnione. Możliwość blokady rachunku stanowi więc adekwatną reakcję na wyłudzenia skarbowe i przyczyni się do ograniczenia liczby podmiotów pozorujących działalność gospodarczą. Blokady rachunków, a nawet tylko potencjalna możliwość ich dokonania powinny przyczynić się do zahamowania procederu wyłudzeń skarbowych, w szczególności podatku VAT (spełnienie zasady przydatności).

Powyższe argumenty stanowią także o niezbędności wprowadzenia możliwości blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego dla ochrony interesu publicznego. Kolejne istotne argumenty to: 1) olbrzymia skala wyłudzeń podatków, godząca w bezpieczeństwo finansowe państwa (kwoty istotne z punktu widzenia zabezpieczenia społecznego i obronności państwa), 2) realizowanie procederu wyłudzeń przez zorganizowane grupy przestępcze, 3) niezadawalająca skuteczność dotychczasowych rozwiązań zapobiegających wyłudzeniom.

[566] np. wyrok TK z dnia 26 kwietnia 1995 r. K11/94, wyrok TK z dnia 20 czerwca 2005 r. K 4/04.

Wszystkie te argumenty zostały szczegółowo wyżej opisane. Dodatkowo podnieść należy, że wprowadzenie możliwości blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego wyeliminuje nieuczciwą konkurencję i tym samym przyczyni się do zwiększenia obrotów przedsiębiorców faktycznie prowadzących działalność gospodarczą.

Przesłanki blokady i jej przedłużenia zostały określone w sposób wyważony. Umożliwiają stosowanie instytucji blokady do różnych stanów faktycznych, jednocześnie uniemożliwiając jej dowolne stosowanie. W każdym przypadku blokady rachunku na okres nie dłuższy niż 72 godziny spełniona musi być przesłanka blokady, tj. stwierdzenie przez Szefa KAS konieczności dokonania blokady, aby przeciwdziałać wykorzystywaniu działalności banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego (projektowany art. 716 § 1 Ordynacji podatkowej). Taka konstrukcja przesłanki oznacza, że Szef KAS w każdym jednostkowym przypadku powinien potrafić wykazać konieczność zastosowania blokady w wymienionym celu. Przesłanka ta stanowi realne ograniczenie dla stosowania instytucji blokady. Ewentualne dokonanie blokady bez zaistnienia przesłanki naraża Skarb Państwa na procesy cywilne i zapłatę odszkodowań (spełnienie zasady konieczności). W przypadku przedłużenia blokady na okres nie dłuższy niż 3 miesiące musi być spełniona przesłanka istnienie uzasadnionej obawy, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich. Dodatkowo wprowadzono próg 10 000 euro odnoszący się do istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Blokada na okres nie dłuższy niż 3 miesiące może być zastosowana dopiero po przekroczeniu tego progu.

W odniesieniu do osób fizycznych, które nie prowadzą działalności zarobkowej lub gospodarczej instytucja blokady nie może być stosowana. Natomiast w odniesieniu do przedsiębiorców i osób prawnych oraz jednostek organizacyjnych, którym ustawa przyznaje zdolność prawną blokada nie będzie stosowana, jeśli nie będzie zachodzić ustawowa przesłanka jej stosowania.

Blokady na okres do 3 miesięcy będą poddane kontroli sądu administracyjnego. Kontrola sądu administracyjnego jest uzasadniona z uwagi na administracyjny tryb oceny prawidłowości dokonania blokad. Istotne znaczenie dla podmiotu kwalifikowanego w przypadku ewentualnego sporu z Szefem KAS w sprawie zastosowania blokady rachunku jest znaczne skrócenie procedury rozpoznawania zażalenia (7 dni) oraz procedury przed sądem administracyjnym w razie złożenia skargi (7 dni na przekazanie do sądu akt i odpowiedzi na

skargę oraz 30 dni na rozpatrzenie skargi). Powyższe regulacje, umożliwiające wyjaśnienie w stosunkowo krótkim terminie sytuacji prawnej podmiotu kwalifikowanego, któremu zablokowano rachunek, w stosunkowo krótkim terminie mogą zmniejszyć dolegliwość instytucji blokady. W przypadku ewentualnych pomyłek w zakresie stosowania przepisów o blokadach rachunku podmiotu kwalifikowanego jest uprawniony do wystąpienia do sądu powszechnego o odszkodowanie.

Powyższe argumenty pozwalają uznać, że projektowane regulacje są zgodne z zasadą proporcjonalności, o której mowa w art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

W konsekwencji należy uznać, że zachowane regulacje te są zgodne ze standardami konstytucyjnymi określonymi w art. 51 ust. 2 i art. 31 ust. 3 Konstytucji RP.

Rozdział 10. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego

1. Proponowane rozwiązania dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego wzorowane są na obowiązujących przepisach Ordynacji podatkowej. Rozwiązania te zostały sprawdzone w praktyce, a orzecznictwo sądów administracyjnych wyjaśniło nieostre pojęcia użyte w ich treści (np. „uzasadniona obawa niewykonania zobowiązania podatkowego")[567]. Zasadnicza zmiana polega na rezygnacji z wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu (obowiązujący art. 33a o.p.), z wyjątkiem sytuacji określonej w **art. 731 § 3,** oraz rozszerzeniu katalogu podmiotowego i przedmiotowego zabezpieczenia. Obecne przepisy przewidują wygaśnięcie decyzji o zabezpieczeniu jako skutek wydania decyzji wymiarowej. Rozwiązania te eliminują możliwość kontroli administracyjnej, a także sądowej, decyzji o zabezpieczeniu. Obecne rozwiązania naruszają zatem prawo do sądowej kontroli działania administracji w zakresie zabezpieczenia, a więc także w zakresie ingerencji w majątek zobowiązanego. Zabezpieczenie nie jest co prawda ingerencją definitywną, ale może wywierać skutki bardzo dotkliwe dla podatnika, szczególnie dla prowadzącego działalność gospodarczą[568]. Rozszerzenie katalogu podmiotowego zabezpieczenia polega na objęciu możliwością ustanowienia zabezpieczenia wszystkich zobowiązanych do zapłaty należności podatkowych (podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia i następca prawny). Obecne uregulowania dają taką możliwość wobec podatnika, płatnika i inkasenta oraz niektórych kategorii osób trzecich. Jednocześnie porównanie tych kategorii z kręgiem podmiotów, na których majątku można ustanowić hipotekę przymusową lub zastaw skarbowy – a są to sposoby zabezpieczenia zobowiązania podatkowego – potwierdza brak uzasadnienia dla ograniczania kategorii podmiotów podlegających

[567] Wyrok NSA z dnia 23 września 2016 r. (I FSK 1719/14); wyrok NSA z dnia 8 września 2016 r. (I FSK 349/15).
[568] Wyrok TK z dnia 8 października 2013 r. (SK 40/12); uchwała NSA z dnia 22 października 2011 r. (I FPS 1/11).

zabezpieczeniu (tutaj już katalog obejmuje wszystkich potencjalnie zobowiązanych). Enumeratywne wymienienie w projekcie ordynacji podatkowej wszystkich rodzajów decyzji wymiarowych dało możliwość objęcia zabezpieczeniem wszelkich należności wynikających z decyzji wymiarowych. Podobnie jak w przypadku podmiotowego zakresu zabezpieczenia, w przypadku obecnych regulacji katalog decyzji podlegających zabezpieczeniu i katalog decyzji dających podstawę do ustanowienia zastawu skarbowego i hipoteki przymusowej były różne. Projekt ujednolica te katalogi poprzez odwołanie się do zdefiniowanego w słowniczku pojęcia „decyzja wymiarowa".

Regulacje dotyczące zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego zostały w celu zwiększenia przejrzystości regulacji pogrupowane w oddziałach („Zabezpieczenie przymusowe", „Zabezpieczenie dobrowolne", „Hipoteka przymusowa", „Zastaw skarbowy" oraz „Oświadczenie o rzeczach i prawach majątkowych").

Zabezpieczenie wykonania decyzji nieostatecznej nakładającej obowiązek podlegający wykonaniu w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji lub wykonanie decyzji o zabezpieczeniu następuje poprzez wykonanie zarządzenia zabezpieczenia lub poprzez przyjęcie zabezpieczenia dobrowolnego (**art. 731 § 7**).

2. Warunkiem dokonania zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego jest wystąpienie uzasadnionej obawy niewykonania tego zobowiązania (**art. 731 § 1**). Przepisy wskazują na przykładowe okoliczności uzasadniające dokonanie zabezpieczenia. Podanie wyczerpującego katalogu jest niemożliwe. Bogate orzecznictwo sądów administracyjnych, wypracowane na podstawie obowiązujących przepisów i wyjaśniające pojęcia nieostre, pozostanie aktualne w odniesieniu do proponowanych rozwiązań. Zabezpieczenia wykonania można dokonać zarówno przed terminem płatności, jak i po jego upływie, jak również w trakcie postępowania podatkowego (kontroli podatkowej lub kontroli celno–skarbowej) zmierzającego do wydania decyzji wymiarowej (**art. 731 § 2**). Zabezpieczenie może służyć także wstrzymaniu wykonania decyzji ostatecznej, w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego (art. 481).

3. W **art. 731 § 2 zdanie drugie** projektu uregulowano uprawnienie organów podatkowych do dokonania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych oraz środków ograniczających umowne korzyści, związanych z unikaniem opodatkowania. Prognozuje się, że postępowania podatkowe w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści będą prowadzone przede wszystkim w wyniku przejęcia takich postępowań od naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych oraz organów podatkowych będących jednostkami samorządu terytorialnego.

Możliwe jest także przejęcie przez Szefa KAS kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej prowadzonej odpowiednio przez naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego w celu wszczęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS. Postępowania podatkowe i kontrole podatkowe lub kontrole celno-skarbowe prowadzone przez naczelnika urzędu skarbowego i naczelnika urzędu celno-skarbowego będą zatem poprzedzały postępowania podatkowe w zakresie stosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści.

Projektowany **art. 731 § 2 zdanie drugie** projektu będzie podstawą dla organów podatkowych do dokonania zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania. Brak takiej regulacji oznaczałby bowiem, że podatnicy i płatnicy, do czasu przejęcia postępowania podatkowego przez Szefa KAS, będą mogli wyzbywać się majątku mogącego stanowić podstawę do wykonania zobowiązań podatkowych związanych z unikaniem opodatkowania. Dodatkową zachętę do takich działań może stanowić dla podatników ryzyko ustalenia dodatkowego zobowiązania podatkowego związanego z unikaniem opodatkowania. W tym scenariuszu spodziewane działania mogą polegać na przesuwaniu aktywów z podmiotu zagrożonego otrzymaniem decyzji wydanej na podstawie art. 33 lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do np. powiązanego podmiotu wolnego od takiego ryzyka.

Z uwagi na fakt, że w przypadku dokonywania zabezpieczeń zobowiązań podatkowych istotne jest szybkie i efektywne działanie, wskazane jest przyznanie organom podatkowym innym niż Szef KAS stosownego uprawnienia. Podkreślić należy, że choć te organy podatkowe nie mogą stosować klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści, to przepisy Ordynacji podatkowej nie stoją na przeszkodzie prowadzeniu kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego w kierunku stwierdzenia unikania opodatkowania i przekazania prowadzonego postępowania Szefowi KAS. Istotne jest także to, aby żmudne i kosztowne postępowania podatkowe w zakresie unikania opodatkowania nie były prowadzone wobec podatników, którzy wyzbywają lub wyzbyli się już majątku, co będzie prowadzić do bezskutecznej egzekucji administracyjnej i braku efektu fiskalnego. Dokonanie zabezpieczenia będzie zatem możliwe, przed wszczęciem postępowania w sprawie stosowania art. 33 lub umownej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, ale po wszczęciu postępowania podatkowego, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej, przez organy podatkowe.

4. Przepis **§ 3 w art. 731** przewiduje wygaśnięcie zabezpieczenia zobowiązań podatkowych związanych ze stosowaniem art. 33 lub środków ograniczających umowne korzyści

dokonanego przed wszczęciem postępowania podatkowego na podstawie art. 594 § 1. Wygaśnięcie zabezpieczenia nastąpi z mocy prawa po upływie 6 miesięcy od dokonania zabezpieczenia, jeśli nie nastąpiła sytuacja określona w pkt 1 lub 2. Przepis § 3 ma na celu zapobieżenie niewszczynaniu przez Szefa KAS postępowania podatkowego w sprawie, w której ustanowiono zabezpieczenie. Przepis będzie miał zastosowanie niezależnie od przyczyny, z powodu której postępowanie nie zostało wszczęte. Wyłączenia wymagają sytuacje, w których w ciągu 6 miesięcy od dokonania zabezpieczenia organ podatkowy wszcznie procedurę dotyczącą sprawdzenia tych zobowiązań, tj. kontrolę podatkową, kontrolę celno-skarbową lub postępowanie podatkowe (**art. 731 § 3 pkt 1**). Wyłączenie dotyczy także sytuacji, w której zabezpieczenie nastąpiło w toku kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej (**art. 731 § 3 pkt 2**).

5. Zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego odbywa się w dwóch etapach: poprzez wydanie i doręczenie decyzji o zabezpieczeniu (pierwszy etap) i realizację tej decyzji w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (zarządzanie zabezpieczenia) lub przyjęcie zabezpieczenia dobrowolnego (**art. 733 § 1**). W decyzji o zabezpieczeniu organ uzasadnia przyczynę dokonania zabezpieczenia oraz wskazuje przybliżoną kwotę zobowiązania wraz z odsetkami za zwłokę (**art. 731 § 5**). W związku z rezygnacją z instytucji wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu wykonania zobowiązania podatkowego (z wyjątkiem sytuacji określonej w **art. 731 § 3)** wprowadzono normę zakazującą wykonania decyzji o zabezpieczeniu po doręczeniu decyzji wymiarowej. Rozwiązanie to ma na celu eliminację dublowania się tytułów do dokonania zabezpieczenia w przypadku jednego zobowiązania podatkowego (**art. 731 § 6**).

6. Decyzja o zabezpieczeniu może zostać również wykonana poprzez przyjęcie przez organ podatkowy dobrowolnego zabezpieczenia w formie wskazanej przez przepisy. Katalog form zabezpieczenia dobrowolnego jest zamknięty (**art. 733 § 2**). W literaturze podnoszono wątpliwości co do zasadności istnienia dobrowolnego zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego[569]. Należy jednak brać pod uwagę także te sytuacje, w których dobrowolne zabezpieczenie wykonania zobowiązania podatkowego jest dla podmiotu gospodarczego korzystniejsze niż zapłata podatku. Powodem, dla którego podmiot gospodarczy decyduje się np. na złożenie kwoty należności podatkowej w depozycie organu podatkowego, a nie jej zapłacenie na rachunek organu podatkowego, jest zupełnie odmienny efekt księgowy tych, z

[569] W. Morawski, A. Nita, (w:) Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych, Nowelizacja Ordynacji podatkowej, Warszawa 2016, s. 36.

pozoru identycznych ekonomicznie, operacji (identycznych, ponieważ prowadzących do pozbawienia władania środkami pieniężnymi). Księgowy efekt depozytu nie skutkuje koniecznością wykazania zmniejszenia majątku podatnika, co jest konsekwencją zapłaty należności. Efekt ten jest szczególnie istotny dla podatników posiadających zobowiązania kredytowe.

7. Podobnie jak prawo prywatne, prawo publiczne przyjęło formę zabezpieczenia poprzez ustanowienie hipoteki przymusowej (zabezpieczenie rzeczowe skuteczne wobec każdorazowego właściciela przedmiotu zabezpieczenia). Ordynacja podatkowa w formie katalogu zamkniętego wskazuje składniki majątkowe, na których można ustanowić hipotekę oraz rozstrzygnięcia podatkowe, które stanowią podstawę wpisu hipoteki (**art. 737–738**).

8. Hipoteka przymusowa (podatkowa) powstaje w ten sam sposób jak hipoteka prywatna poprzez wpis w księdze wieczystej albo do rejestru okrętowego. Obowiązują te same zasady pierwszeństwa, jak w przypadku zwykłych hipotek: hipoteka, która powstała wcześniej ma pierwszeństwo przed hipoteką powstałą później. Zasada ta nie przewiduje uprzywilejowania hipotek podatkowych.

9. Zastaw skarbowy jest zabezpieczeniem rzeczowym na przedmiotach, które nie mogą być przedmiotem hipoteki przymusowej (**art. 741**). W projekcie wprowadzono kwotowy próg minimalnej wartości przedmiotu zastawu i zrezygnowano z waloryzowania tej kwoty o wskaźnik wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych. Waloryzowanie tej kwoty było uzasadnione wysoką stopą inflacji i w obecnej sytuacji straciło swoje uzasadnienie, polegające na urealnianiu tej kwoty. Proponuje się, by kwota minimalnej wartości rzeczy lub praw mogących być przedmiotem zastawu skarbowego wynosiła 15 000 zł.

Projekt rozszerza katalog przedmiotów mogących być przedmiotem zastawu skarbowego. Przedmiotem zastawu będą mogły być rzeczy ruchome oraz zbywalne prawa majątkowe stanowiące przedmiot współwłasności łącznej wspólników spółki cywilnej lub części ułamkowe rzeczy ruchomych oraz zbywalnych prawach majątkowych stanowiących udział wspólników spółki cywilnej – z tytułu zaległości podatkowych spółki (**art. 741 § 1 pkt 2**). Uzasadnieniem dla tej zmiany jest zrównanie zastawu skarbowego oraz hipoteki przymusowej w zakresie możliwego zabezpieczenia.

Uregulowanie w projekcie ordynacji podatkowej zasad ustalania wartości rzeczy i praw majątkowych pozwoliło na odniesienie minimalnej kwoty wartości rzeczy (praw) którego mogą być przedmiotem zastawu skarbowego do wartości rynkowej.

10. Zastaw skarbowy jest wzorowany na zastawie rejestrowym i powstaje w momencie wpisu do rejestru zastawów. Utrzymana zostanie zasada, że istnieje tylko jeden Rejestr Zastawów

Skarbowych (**art. 743 § 1**). Będzie go prowadzić Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Wpis do rejestru zastawów będzie obejmował miedzy innymi informacje pozwalające ustalić podmiot zobowiązany oraz uprawniony z tytułu zastawu, datę ustanowienia zastawu, wysokość zobowiązania zabezpieczonego zastawem oraz dane identyfikujące przedmiot zastawu skarbowego (**art. 743 § 2**).

Podstawą wniosku o wpis zastawu będzie doręczona decyzja wymiarowa i decyzje wydane na podstawie art. 731 lub 732 (**art. 744 § 1**).

11. W celu zapewnienia pewności obrotu gospodarczego zastaw skarbowy będzie powstawał z chwilą wpisu do rejestru zastawów skarbowych, a zobowiązany będzie informowany o dokonaniu wpisu (**art. 745**).

Pozostawiono bez zmian podstawową zasadę wynikająca z istoty zastawu skarbowego jako instrumentu zabezpieczającego polegającą na tym, że uprawiony z tytułu zastawu ma pierwszeństwo w zaspokojeniu swojej należności przed wierzycielami osobistymi i to bez względu kto jest aktualnym właścicielem przedmiotu zastawu (**art. 746 § 1**). O pierwszeństwie zastawów skarbowych decyduje kolejność wpisów, przy czym jeżeli oprócz zastawu skarbowego istnieją inne zastawy wpisane do rejestru prowadzonego na podstawie odrębnych ustaw, to także o pierwszeństwie decyduje kolejność wpisu (**art. 746 § 2 i 3**). Zastaw skarbowy zatem nie wyprzedza zastawów ustanowionych na podstawie innych ustaw, czym realizuję zasadę równego traktowania wierzycieli zobowiązanego, nie uprzywilejowując wierzyciela publicznoprawnego.

12. Wpis zastawu skarbowego następuje na podstawie wniosku organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego (**art. 747 § 1**). Minister właściwy do spraw finansów publicznych określi, w drodze rozporządzenia, elektroniczny wzory wniosków o wpis zastawu skarbowego do rejestru zastawów skarbowych mając na celu uproszczenie wpisu zastawu skarbowego do rejestru zastawów skarbowych (**art. 747 § 3**).

Organ dokonujący wpisu, bada wniosek pod względem formalnym i odmawia dokonania wpisu w przypadku, gdy wniosek nie ma wymaganej treści lub nie zachowano wymaganej formy wniosku lub dane we wniosku nie są zgodne z danymi wymaganymi przez ustawę (**art. 748 § 1-2**). Organ będzie dokonywał wpisu lub nie dokona tej czynności, informując tylko w formie czynności materialno-technicznej właściwy podmiot publiczny, który złożył wniosek. Działania wewnątrzadministracyjne nie będą przybierały postaci postępowania w sprawie podatkowej.

13. Podmioty zainteresowane nadal będą miały możliwość uzyskania wypisu z rejestru (**art. 749 § 1**). Wypis z rejestru zastawów będzie wydawał naczelnik urzędu skarbowego, do którego wpłynął wniosek zainteresowanego. Nie będzie więc to organ, który prowadzi rejestr. Z uwagi na jego elektroniczną postać nie powinno to wywoływać problemów praktycznych. Wypis będzie zawierać informacje w zakresie obciążenia rzeczy ruchomej lub zbywalnego prawa majątkowego zastawem skarbowym, inne niż dane podmiotu, którego należność jest zabezpieczana, a także informacje dotyczące wysokości zabezpieczonego zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej, oznaczenie organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, numer jego wniosku o wpis oraz datę powstania zastawu skarbowego.

Zgodnie z **art. 749 § 2** oprócz wypisów naczelnik będzie wydawał zaświadczenia o:

1) braku wpisu zainteresowanego do rejestru zastawów;

2) wpisie zainteresowanego do rejestru zastawów jako właściciela obciążonych zastawem skarbowym rzeczy ruchomych lub zbywalnego prawa majątkowego wraz z danymi dotyczącymi:

a) przedmiotu zastawu skarbowego,

b) wysokości zabezpieczonych zastawem skarbowym zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej,

c) organu, na wniosek którego wpisano zastaw skarbowy do rejestru zastawów, i numeru jego wniosku o wpis,

d) daty powstania zastawu skarbowego.

Wypisy z rejestru zastawów i zaświadczenia będą miały moc dokumentów urzędowych **(art. 749 § 4)**.

Za wydanie wypisu z rejestru zastawów i zaświadczenia będzie pobierana opłata stanowiąca dochód budżetu państwa w wysokości 50 zł. W przypadku nieuiszczenia opłaty wniosek o wydanie wypisu lub zaświadczenia będzie pozostawiony bez rozpatrzenia (**art. 749 § 5**).

Utrzymana zostanie także mniej sformalizowana możliwość dostępu do rejestru zastawów. Rejestr ten będzie bowiem dostępny w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej urzędu obsługującego organ prowadzący ten rejestr (**art. 750**).

14. Przepisy precyzyjnie wskazują przyczyny wygaśnięcia zastawu skarbowego i określają moment jego wygaśnięcia (**art. 752**).

Zgodnie z **art. 753** organ, na wniosek którego ustanowiono zastaw skarbowy, będzie mógł wydać decyzję w sprawie wykreślenia zastawu skarbowego z rejestru zastawów na wniosek:

1) osoby powołującej się na swoje prawo własności rzeczy ruchomej lub zbywalnego prawa majątkowego, jeżeli rzecz ruchoma lub zbywalne prawo majątkowe obciążone zastawem skarbowym w dniu jego powstania nie stanowiły własności zobowiązanego;
2) zobowiązanemu, któremu w dniu powstania zastawu skarbowego nie przysługiwało prawo własności obciążonej zastawem skarbowym rzeczy ruchomej lub zbywalnego prawa majątkowego.

Warto także zauważyć, że sama decyzja o wykreśleniu zastawu niczego jeszcze nie zmieni w sytuacji prawnej właściciela przedmiotu zastawu, gdyż to dopiero wykreślenie spowoduje wygaśnięcie tego ograniczonego prawa rzeczowego. W tym celu rozstrzygnięcie organu musi stać się ostateczne, następnie powinno zostać doręczone również organowi prowadzącemu rejestr zastawów, który z urzędu wykreśli zastaw skarbowy z tego rejestru.

W **art. 754** określono także drugą grupę sytuacji, gdy zastaw skarbowy będzie wykreślany. W tym wypadku wykreślenie będzie następowało na wniosek organu uprawnionego do występowania w imieniu Skarbu Państwa lub jednostki samorządu terytorialnego, który uprzednio złożył wniosek o jego wpis. Organ prowadzący rejestr dokona wykreślenia bez podstawy w postaci decyzji o wykreśleniu. Przepis ten ustanawia trzy przesłanki wykreślenia zastawu skarbowego. Są to:

1) wygaśnięcie zastawu skarbowego zgodnie z art. 752 pkt 1 i 2 lit. a (wygaśnięcie zobowiązania podatkowego, sprzedaż przedmiotu zastawu skarbowego w postępowaniu egzekucyjnym, postępowaniu upadłościowym oraz postępowaniu sanacyjnym, o której mowa w art. 323 ust. 1–4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne);
2) utrata zasadności istnienia zastawu skarbowego, w szczególności znaczne obniżenie wartości przedmiotu tego zastawu;
3) ustanowienie innego zabezpieczenia zobowiązania podatkowego lub zaległości podatkowej zabezpieczonych uprzednio tym zastawem skarbowym.

Przepis **art. 754 pkt 2** pozwala uniknąć utrzymywania zastawów, które nie mają realnego znaczenia. Trzeba pamiętać, że kryterium ustanowienia zastawu jest odpowiednia wartość przedmiotu zastawu w momencie jego ustanawiania, a zwłaszcza w przypadku ruchomości może ona dość szybko się zmniejszać.

Natomiast przepisy **art. 754 pkt 1 i 3** będą stanowić wyraźną podstawę do działania organu podatkowego polegającego na zastąpieniu zastawu skarbowego inną formą zabezpieczenia lub rezygnacji z istniejącego zastawu.

15. W celu zwiększenia efektywności ustanowienia zabezpieczenia przewidziana została możliwość wezwania strony do wyjawienia przedmiotów majątkowych, na których można ustanowić zabezpieczenie w postaci hipoteki oraz zastawu (**art. 756**).

Do spraw regulowanych tym rozdziałem będą miały zastosowanie odpowiednio przepisy dotyczące postępowania podatkowego (**art. 757**).

Rozdział 11. Wydawanie zaświadczeń

Oddział 1. Przepisy ogólne

1. Uproszczoną formą prowadzenia postępowania jest wydawanie zaświadczeń. Powyższy rozdział otrzymał zmienioną nazwę "Wydawanie zaświadczeń" a nie "Zaświadczenia," jak było w obowiązującej ustawie, gdyż reguluje on postępowanie szczególne jakim jest wydawanie zaświadczeń, a nie tylko sam efekt tego postępowania. W piśmiennictwie trafnie wykazuje się, że pojęcie „zaświadczenie" charakteryzuje się pięcioma przesłankami:

a) jest to akt przewidziany przepisami prawa;

b) wydawany jest na żądanie podmiotu, który się o niego ubiega;

c) podmiot ubiegający się o zaświadczenie musi uprawdopodobnić swój interes prawny w jego uzyskaniu;

d) zaświadczenie jako akt potwierdza zaistnienie określonych faktów lub stwierdza stan prawny;

e) zaświadczenie jako akt wydawany jest przez organ podatkowy[570].

Zatem już tylko z uwagi na treść art. **758 § 1–2 i 4** projektu będącego odpowiednikiem art. 306a § 2-3 o.p. nie można podzielić poglądu, by był to tylko akt o charakterze faktycznym[571]. Za poglądem C. Kosikowskiego, przedstawionym w wyliczeniu, przemawia choćby treść **art. 764 § 1 pkt 1–2 i § 2** w związku z **art. 257 § 6** projektu będących odpowiednikami art. 306g § 1 pkt 1–2 w związku z art. 112 § 6 o.p., które w zbliżonej treści obowiązywały od wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa. Przepisy te wyraźnie wskazują, że zaświadczenie, o którym mowa w art. 764 w związku z art. 257 § 6 projektu (art. 306g w związku z art. 112 § 6 o.p.) wywołuje skutki prawne polegające na braku odpowiedzialności podatkowej nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części za te zaległości podatkowe, które nie zostały wykazane w zaświadczeniu. Zatem to nie zaświadczenie, ale przepisy prawa te skutki prawne

---

[570] C. Kosikowski (w:) J. Brolik, R. Dowgier, L. Etel, C. Kosikowski, P. Pietrasz, M. Popławski, S. Presnarowicz, W. Stachurski, Ordynacja podatkowa. Komentarz, Warszawa 2013, s. 1509.

[571] Zob. K. Chorąży, Z.R. Kmiecik, Wydawanie zaświadczeń – kwestie nie rozstrzygnięte w literaturze, „Samorząd Terytorialny" 2000, nr 6, s. 70-76.

wywołują. Zaświadczenie wywołuje skutki prawne, ale nie rozstrzyga o prawach i obowiązkach podmiotu ubiegającego się o zaświadczenie[572]. Jest charakterystyczne to, że przepisów art. 306g o.p. i art. 112 § 6 o.p. nie stosuje się do należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne[573], co oznacza, że przedsiębiorcy nie są w tym zakresie objęci ochroną, tak jak podatnicy nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. To oznacza, że przedsiębiorcy za należności z tytułu składek na ubezpieczenie odpowiadają bez ograniczenia na ogólnych zasadach wskazanych w art. 112 § 1–5 o.p.

Do **art. 758 § 1, 2 i 5** projektu (a także do **art. 759 § 2, art. 761, art. 762 § 2, § 4 pkt 1 lit. b i § 5**) wprowadzono pojęcie zainteresowanego, którym będzie osoba, ubiegająca się o zaświadczenie, a więc mająca interes prawny lub faktyczny w żądaniu wydania zaświadczenia, dotychczas wskazana w art. 306a § 1 i 2 pkt 1 i 2 o.p.

Przepis **art. 758 § 3** (odpowiednik art. 306ia o.p.) projektu jest rozwiązaniem związanym z **art. 99 § 3** projektu (zob. uzasadnienie do tego przepisu) i określa on tryb udostępnienia przez organ podatkowy informacji niestanowiących tajemnicy skarbowej. Kontrahent podatnika powinien wówczas złożyć wniosek o wydanie zaświadczenia w zakresie treści informacji wskazanych w art. 99 § 3 projektu. W **art. 758 § 3 zd. 3** projektu przewidziano obowiązek organu podatkowego wydającego zaświadczenie, na żądanie kontrahenta podatnika, doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii uwierzytelnionej kopii zaświadczenia. Jest to przejawem realizacji zasady z art. 19 projektu działania w sposób budzący zaufanie do organów podatkowych. Nie ma przy tym potrzeby doprecyzowywania definicji kontrahenta podatnika. Pojęciem tym posługują się też inne przepisy projektu. Językowe znaczenie tego określenia jest wystarczające do jego zrozumienia. Wedle niego jest to jedna ze stron zawierających umowę[574], a w rozumieniu uwzględniającym kontekst przepisu oznaczać będzie osobę, która może być stroną zawierającą umowę. Poza tym dla wyjaśnienia tej przesłanki organ podatkowy może wykorzystać przepis art. 760 § 2 projektu (art. 306b § 2 o.p.).

Jest charakterystyczne, że **art. 758 § 6** projektu (art. 306a § 5 o.p.) przewiduje, podobnie jak art. 217 § 3 k.p.a., identyczny termin do wydania zaświadczenia. Z uwagi na konieczność zapewnienia w tym zakresie spójności systemowej należało te rozwiązania utrzymać. Dostrzec

[572] Wyrok WSA w Warszawie z dnia 22 kwietnia 2009 r., III SA/Wa 331/08, CBOSA; wyrok WSA w Gliwicach z dnia 11 lutego 2011 r., III SA/Gl 1924/10, CBOSA; wyrok WSA w Bydgoszczy z dnia 11 maja 2010 r., I SA/Bd 289/10, CBOSA.

[573] Art. 31 ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1778 z późn. zm.).

[574] Zob. Słownik języka polskiego, red. M. Szymczak, Warszawa 1978, T. I, s. 999.

jednak należy, że w systemie prawa istnieją też rozwiązania odmienne. Zgodnie bowiem z § 4 ust. 1 pkt 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 20 marca 2007 r. w sprawie zaświadczeń o pomocy de minimis i pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie[575], zaświadczenie o pomocy de minimis i zaświadczenie o pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie wydaje się z urzędu w dniu udzielenia pomocy publicznej będącej pomocą de minimis albo pomocą de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie, a w przypadku pomocy:

1) udzielonej na podstawie decyzji – wraz z tą decyzją w dniu jej wydania;

2) w formie ulgi podatkowej udzielonej na podstawie aktu normatywnego bez wymogu wydania decyzji – w terminie 2 miesięcy od dnia udzielenia pomocy publicznej. Przy czym zgodnie z § 4 ust. 2 tego rozporządzenia „beneficjent pomocy może wystąpić o wydanie zaświadczenia o pomocy de minimis albo zaświadczenia o pomocy de minimis w rolnictwie lub rybołówstwie przed upływem terminu, o którym mowa w ust. 1 pkt 2".

Oznacza to modyfikację rozwiązań ustawowych tak co do trybu, jak i terminu wydawania zaświadczeń.

2. Racjonalizacja obowiązku wydawania zaświadczeń polega na przeniesieniu dotychczasowego art. 306d § 3–5 o.p. do nowego rozdziału o stosowaniu środków komunikacji elektronicznej (**art. 42 § 1–3**), zaś art. 306d § 1 i 2 o.p. do **art. 380 § 4 i 5**. Uznać bowiem należy, że te ostatnie przepisy mają charakter przepisów o dowodach. Są one bowiem ściśle związane z postępowaniem dowodowym. Nie jest celowe eliminowanie obowiązku wydawania zaświadczeń w oparciu o dane przybliżone, czy w oparciu o akta prowadzonych a niezakończonych spraw (art. 306f § 2 o.p.), albowiem byłoby to często niekorzystne dla spadkobierców, zapisobierców zwykłych czy zapisobierców windykacyjnych, którzy mają podjąć decyzję co do przyjęcia lub odrzucenia spadku (**art. 763 § 2**).

3. Przepisy **art. 758, 760, 761** są odpowiednikami dotychczasowych przepisów art. 306a, 306b, 306c o.p. Na gruncie **art. 758** projektu utrzymano, co do zasady, regulację, że zaświadczenie wydaje się na żądanie zainteresowanego. Oznacza to, że „przepisy prawa nie dają podstaw do wystawiania zaświadczeń z urzędu"[576].

4. Do przepisów nowych zaliczyć należy **art. 759** dopuszczający możliwość wydawania (z urzędu lub na wniosek) nowego zaświadczenia, o ile rzeczywisty stan faktyczny lub prawny istniejący w dniu wydania zaświadczenia był inny niż przedstawiony w dotychczasowym

[575] Dz. U. z 2018 r. poz. 350.

[576] J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, Kodeks postępowania administracyjnego, Warszawa 2000, s. 735.

zaświadczeniu. Regulacja ta ma w założeniu wyeliminować niedogodności osób ubiegających się o wydanie zaświadczenia, przyspieszyć obieg dokumentów i odbiurokratyzować życie publiczne. Ma ona też na celu realizację zasady określonej w art. 16 projektu, a więc udzielenia zainteresowanemu wsparcia w samodzielnym i prawidłowym oraz dobrowolnym wykonaniu jego praw i obowiązków. Dotychczas zainteresowany (osoba mająca interes prawny lub faktyczny, a więc każdy kto z uwagi na swój interes żąda czynności organu podatkowego lub, którego interesu działanie organu podatkowego dotyczy) mógł, w przypadku wadliwej treści zaświadczenia, skorzystać z instytucji żądania przeprowadzenia przeciwdowodu, o ile zaświadczenie było mu niezbędne do przedłożenia w prowadzonym postępowaniu, np. innym podatkowym czy administracyjnym, uregulowanej w art. 194 § 3 w związku z art. 188 o.p., art. 76 § 3 w związku z art. 78 § 1 k.p.a., czy nawet z instytucji skargi z art. 227 k.p.a. Projektowany przepis art. 759 niewątpliwie rozszerzy wachlarz tych uprawnień zainteresowanych. Zainteresowany ubiegający się o zaświadczenie może bowiem wykorzystać nową instytucję z art. 100 § 8 projektu, z którego wynika, że „organ podatkowy na wniosek zobowiązanego udostępnia dane, o których mowa w art. 99 § 1 podmiotom przez nich wskazanym w zakresie określonym we wniosku. Osoby, którym te dane udostępniono obowiązane są w tym zakresie do zachowania tajemnicy skarbowej". Oznacza to, że w takim przypadku organ podatkowy może dane zaświadczenie przekazać wskazanemu przez tego zainteresowanego podmiotowi, np. bankowi, notariuszowi, innemu organowi podatkowemu itd. także w postaci elektronicznej. Wprowadzenie tej regulacji uzasadnione jest także postulatami organów podatkowych, które nie mają dotychczas skutecznego instrumentu prawnego, mogącego doprowadzić do wyeliminowania z obrotu prawnego wydanego, a błędnego faktycznie zaświadczenia. Wprowadzone w projektowanym art. 759 rozwiązanie jest trybem quasi nadzwyczajnym funkcjonującym w przepisach prawa, choćby w art. 5 ust. 3a ustawy z dnia 30 kwietnia 2004 r. o postępowaniu w sprawach dotyczących pomocy publicznej[577]. Zbliżony tryb przewidziany jest także w art. 20 ustawy z dnia 8 lipca 2005 r. o realizacji prawa do rekompensaty z tytułu pozostawienia nieruchomości poza obecnymi granicami Rzeczypospolitej Polskiej[578]. Przepis ten jest także realizacją zasad z art. 19 i 26 projektu. Charakterystyczne jest to, że tryb wydawania zaświadczeń z urzędu, o których mowa w art. 759 § 1 projektu, jest wyjątkiem od zasady określonej w art. 758 § 1, który wprost wykazuje, że zaświadczenie wydaje się na

[577] Dz. U. z 2018 r. poz. 362.

[578] Dz. U. z 2017 r. poz. 2097; wyrok NSA z dnia 30 września 2011 r., I OSK 15/11, CBOSA; wyrok NSA z dnia 7 lutego 2014 r., I OSK 1791/12, CBOSA; wyrok NSA z dnia 23 września 2014 r., II FSK 2273/12, CBOSA.

żądanie zainteresowanego ubiegającego się o zaświadczenie a to oznacza, że powinien być rozumiany ściśle. Należy mieć tu na uwadze także to, że zaświadczenie, o którym mowa, wydane z urzędu, jest konsekwencją wcześniejszego zaświadczenia, które zostało wydane na wniosek. W przypadku gdyby zaświadczenie, o którym mowa w art. 758 § 1 projektu, było wydawane na wniosek zainteresowanego, zastosowanie wprost miałby także art. 758 § 4 projektu. Jest charakterystyczne, że tego rodzaju rozwiązania nie przewiduje kodeks postępowania administracyjnego. Przepis **art. 760** wskazuje na istotę postępowania wyjaśniającego, przewidzianego w § 2. Polega ono na „badaniu okoliczności wynikających z posiadanych przez organ ewidencji, rejestrów i innych danych pod kątem możliwości urzędowego stwierdzenia znanych faktów lub stanu prawnego, w zakresie danych, które pozostają w dyspozycji organu mającego wydać zaświadczenie. Oznacza to, że ustalenia czynione przez organ są ograniczone, bowiem organ wydający zaświadczenie nie ma kompetencji do wykorzystywania na potrzeby jego wystawienia danych, które nie znajdują się w jego dyspozycji. Organ podatkowy nie może co do zasady, analizować zmian w stanie prawnym i wyprowadzać z nich stosownych wniosków, ani oceniać wcześniej wydanego zaświadczenia[579]. Zakresem postępowania wyjaśniającego będzie objęte, jeżeli strona się na niego powołuje, istnienie interesu prawnego. Ma ono więc na celu usunięcie wątpliwości co do znanych, bo istniejących już faktów lub stanu prawnego[580]. Jeżeli strona w tym postępowaniu wykaże swój interes prawny, to organ podatkowy nie może odmówić wydania zaświadczenia[581], Zakres prowadzonego postępowania wyjaśniającego jest wprawdzie w orzecznictwie sądów administracyjnych przedmiotem sporów[582], to istnienie tej rozbieżności nie oznacza konieczności jej likwidacji w projektowanych przepisach ordynacji podatkowej. Dla jednoznacznego uregulowania tych kwestii spornych przepisowi **art. 760 § 2** projektu nadano odmienną niż dotychczas (art. 306b § 2 o.p.) treść, a mianowicie przedmiotem postępowania zmierzającego do wydania zaświadczenia będą dane pozostające w dyspozycji organu wydającego zaświadczenie[583]. Poza tym zagadnienie to powinno być rozstrzygane w

[579] Wyrok NSA z dnia 8 września 2009 r., I OSK 104/09, CBOSA.

[580] Wyrok NSA z dnia 10 czerwca 2011 r., I OSK 1139/10, CBOSA.

[581] Zob. uchwała TK z dnia 21 czerwca 1995 r., W 16/94, OTK 1995, nr 1, poz. 24.

[582] Zob. np. wyrok NSA z dnia 8 sierpnia 2007 r., I OSK 1280/06, CBOSA; WSA w Warszawie z dnia 15 grudnia 209 r., II SA/Wa 1616/09, CBOSA; wyrok NSA z dnia 1 grudnia 2006 r., I OSK 1227/06, CBOSA; wyrok NSA z dnia 20 stycznia 2006 r., II FSK 528/05, CBOSA; wyrok WSA w Krakowie z dnia 9 marca 2011 r., I SA/Kr 1151/10, CBOSA; wyrok WSA w Warszawie z dnia 24 czerwca 2010 r., IV SA/Wa 661/10, „Wspólnota" 2010, nr 35, s. 44; wyrok NSA z dnia 2 kwietnia 2010 r., II FSK 1945/08.

[583] Wyroki NSA; z dnia 19 maja 2009 r., II FSK 143/98, CBOSA; z dnia 16 stycznia 2009 r., I GSK 94/08, CBOSA; z dnia 20 stycznia 2006 r., I FSK 528/05, CBOSA; z dnia 20 października 2011 r., II FSK 723/10, CBOSA.

ramach rozpatrywania konkretnej sprawy. Zapewni to bowiem realizację zasad ogólnych wskazanych w art. 16, art. 22 § 1, art. 24 § 1 projektu. Jeżeli dane niezbędne do wydania zaświadczenia nie znajdują się w dyspozycji organu, który to zaświadczenie ma wydać bądź też, gdy stwierdzony zostanie brak zgodności między treścią żądania a stanem rzeczy wynikającym z ewidencji, rejestrów lub innych danych znajdujących się w jego posiadaniu, organ ten odmawia wydania zaświadczenia, na podstawie art. 306c *in* fine o.p."[584]. Osoba ubiegająca się o zaświadczenie może jednak żądać od tego innego organu, by ten przekazał zaświadczenie temu pierwszemu organowi podatkowemu zgodnie z art. 100 § 8 projektu.

Przepis **art. 762 § 6** jest powtórzeniem art. 306e § 5 o.p. Jest to przepis wprowadzający domniemanie prawne niewzruszalne.

Oddział 2. Przepisy szczególne o wydawaniu zaświadczeń

1. W zakresie przepisów o wydawaniu zaświadczeń jest rzeczą charakterystyczną, że istnieją one także w ustawach podatkowych, np. w art. 18 ust. 2, art. 110 ust. 6, art. 110a ust. 2a ustawy o podatku akcyzowym, czy w art. 127 ust. 11a w związku z ust. 8 pkt 6 ustawy o podatku od towarów i usług, jednakże są to uregulowania szczególne odnoszące się tylko do zagadnień określonych w przepisach tych ustaw. Przepisy ogólne o ich wydawaniu zawarte w ordynacji podatkowej, a więc art. 758–761 będą miały do nich zastosowanie. Z tego też powodu celowe było wyodrębnienie z przepisów o wydawaniu zaświadczeń, przepisów ogólnych art. 758–761 projektu.

2. Przepisy **art. 762, 763, 764, 765, 766, 767, 768, 771, art. 770 § 1 i art. 770 § 2** są odpowiednikami dotychczasowych art. 306e, 306f, 306g, 306h, 306ha, 306i, 306l, 306k, 306j i 306n o.p. z niezbędnymi dostosowaniami związanymi z wprowadzeniem jako następców prawnych spadkodawcy zapisobierców windykacyjnych w zakresie zapisanego im przedsiębiorstwa (przedsiębiorstw).

3. W projekcie przepisów o wydawaniu zaświadczeń ujednolicono obowiązek wyrażenia zgody na wydanie zaświadczenia na piśmie (**art. 764 § 1 pkt 2, art. 765 § 1 i § 2, art. 766 § 1 i 2**). Obowiązujące obecnie przepisy o pisemności zgody postanawiają w art. 306ha § 1 i 2 o.p. ale już nie w art. 306g § 1 pkt 2, art. 306h § 1 i § 2 o.p. Wprawdzie o pisemnej zgodzie podatnika jest mowa w § 6 rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 29 grudnia 2015 r. w sprawie zaświadczeń wydawanych przez organy podatkowe[585], to jednak zagadnienie tej formy powinno być jednolicie uregulowane w ustawie – Ordynacja podatkowa.

[584] Wyrok WSA w Poznaniu z dnia 26 maja 2011 r., I SA/Po 283/11, CBOSA.

[585] Dz. U. z 2015 r. poz. 2355, z późn. zm.

4. W projekcie ordynacji podatkowej regulację wydawania zaświadczeń dostosowano do przepisów ustawy z dnia 9 marca 2017 r. o wymianie informacji podatkowych z innymi państwami[586]. Zmiany w tym zakresie polegały na skreśleniu § 6 w art. 306a o.p. i art. 306m o.p., i te projekt uwzględnia, a zmiany dokonane w **art. 771** (art. 306k o.p.) i w **art. 770 § 2** (art. 306n o.p.) mają charakter dostosowawczy. Natomiast **art. 770 § 1 pkt 3** projektu uzupełniono o obowiązek wskazania w rozporządzeniu także organu zobowiązanego do prowadzenia rejestru, czego nie było w obowiązującym art. 306j pkt 3 o.p.

5. Regulacja zawarta w **art. 762 § 3** polega na tym, że w zaświadczeniu, o którym tu mowa będzie podawana informacja tylko o prowadzeniu postępowania podatkowego albo o zakończeniu postępowania, w sytuacji gdy nie jest możliwe doręczenie decyzji kończącej postępowanie. Informacja o prowadzonym postępowaniu będzie mogła być podawana tylko na żądanie zainteresowanego ubiegającego się o wydanie zaświadczenia, w sytuacji określonej w **art. 762 § 4 pkt 1 lit. a** projektu. W zaświadczeniu nie mogą być potwierdzone przez organ wszystkie okoliczności wskazywane przez zainteresowanego. Dlatego w celu wyeliminowania okoliczności spornych w **art. 762 § 3** projektu (art. 306e § 3 o.p.) postanawia się, aby - o ile to jest możliwe przed upływem terminu do wydania zaświadczenia - zakończyć prowadzone postępowania, których przedmiotem jest ustalenie lub określenie wysokości zobowiązań podatkowych i wydać decyzję. Natomiast brak możliwości zakończenia postępowania, o którym mowa w **§ 2 i 3 w art. 762** projektu (art. 306e § 2 i 3 o.p.), przed upływem terminu do wydania zaświadczenia niezależnie od skutków prawnych tego postępowania i ich wpływu na aktualność zaświadczenia prowadzi do obowiązku wydania zaświadczenia informującego o prowadzonym postępowaniu i jego niezakończeniu. Natomiast wydanie decyzji ustalającej lub określającej wysokość zobowiązania podatkowego, nawet nieostatecznej lub niezaopatrzonej w rygor natychmiastowej wykonalności, nie prowadzi do wydania postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia (**art. 761** projektu, art. 306c o.p.). Organ w takim przypadku nie może stwierdzić, że zaległość podatkowa nie istnieje i zaznaczyć, że prowadzone jest postępowanie podatkowe[587]. W wyroku z dnia 7 lipca 2015 r., II FSK 1547/13 (CBOSA). Naczelny Sąd Administracyjny wyraził bowiem następujący trafny pogląd: „Dwuinstancyjność postępowania podatkowego jest kategorią o charakterze konstrukcyjnym i ustrojowym w polskim modelu administracji publicznej. W art. 306e § 3 o.p. chodzi nie o takie, ustrojowe rozumienie pojęcia

[586] Dz. U. z 2017 r. poz. 648, z późn. zm.

[587] Wyroki NSA: z dnia 19 września 2014 r., II FSK 2248/12, CBOSA; z dnia 26 sierpnia 2014 r., II FSK 2202/12, CBOSA; z dnia 12 marca 2013 r., I FSK 472/12, POP 2013, nr 3, s. 291-293.

«postępowanie», lecz o zespół działań procesowych konkretnego organu podatkowego prowadzącego konkretny proces zmierzający do zastosowania w indywidualnej sprawie normy prawa materialnego. W efekcie nie ma sprzeczności pomiędzy odmową wydania postanowienia o niezaleganiu w podatkach w sytuacji, kiedy organ pierwszej instancji zakończył już prowadzone przez siebie postępowanie podatkowe, a art. 306e § 3 o.p., który nie pozwala odmówić wydania zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, jeśli nie można ukończyć postępowania podatkowego w terminie 7 dni od złożenia wniosku o zaświadczenie". Mieć tu na uwadze należy to, że przecież zainteresowany wnosi o wydanie zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach. W takim wypadku wydanie postanowienia o odmowie wydania zaświadczenia jest jak najbardziej trafne.

Zauważyć tu należy, że zgodnie z art. 18a § 1 u.p.e.a.[588] zostanie utworzony Rejestr Należności Publicznoprawnych. Zgodnie z art. 18d § 2 u.p.e.a. do rejestru nie będzie się wprowadzać danych dotyczących zobowiązanego i wysokości jego należności pieniężnych i odsetek (art. 18b § 2 u.p.e.a.) w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na ostateczną decyzję, postanowienie lub inne orzeczenie, o którym mowa w art. 18b § 1 pkt 2 u.p.e.a., do czasu zakończenia prawomocnym orzeczeniem postępowania sądowoadministracyjnego. Brak wpisu nie oznacza przecież, że w takiej sytuacji nie istnieje zaległość podatkowa. Dlatego sytuacja ta nie mogła być objęta projektowanymi przepisami o wydawaniu zaświadczeń.

Gdyby w kwestii wydawania zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach prawidłowe było traktowanie jako zasady wywiedzionej z art. 306e § 2 i § 3 o.p. (**art. 762 § 2 i 3** projektu), stanowiska, że dopiero wydanie decyzji ostatecznej wobec wnioskodawcy skutkuje niemożnością wydania mu zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, a wcześniej organ podatkowy zobowiązany jest zaświadczenie takie mu wydać, to zbędne byłoby tworzenie w obrębie regulacji normującej wydawanie zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach (art. 306e o.p.) dodatkowego przepisu ustanawiającego taką zasadę dla wskazanego w nim zakresu[589]. W takich przypadkach przecież istnieje zaległość podatkowa (której wprawdzie nie można egzekwować), od której nalicza się odsetki za zwłokę. Warunkiem jest tu jednak doręczenie

[588] Przepis ten do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji został wprowadzony przez art. 3 pkt 2 ustawy z dnia 2 kwietnia 2017 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia dochodzenia wierzytelności (Dz. U. z 2017 r., poz. 933) i wszedł on w życie od dnia 1 stycznia 2018 r.

[589] Wyrok NSA z dnia 9 maja 2012 r., II FSK 2163/10, CBOSA.

decyzji organu podatkowego, gdyż wówczas wchodzi ona do obrotu prawnego (art. 212 o.p., art. 450 § 1 projektu)[590].

6. Przepisy **art. 763 oraz art. 767 § 2** zostały zmienione w związku z wprowadzeniem do proponowanej ustawy jako kategorii następców prawnych zapisobierców windykacyjnych, którzy zgodnie z art. 981^5 k.c. mogą zapis windykacyjny przyjąć albo odrzucić.

Przepis **art. 763 § 1 i 2** jest konsekwencją zmiany usytuowania zapisobierców zwykłych jako osób trzecich, a nie następców prawnych. Zaświadczenie zapisobiercy zwykłemu umożliwi podjęcie decyzji co do przyjęcia lub odrzucenia zapisu zwykłego (art. 972 k.c.). Informacja o wysokości zobowiązań podatkowych i innych należności spadkodawcy ma znaczenie dla określonych w tym przepisie podmiotów także i po złożeniu oświadczenia o przyjęciu spadku, mimo że zaświadczenie takie nie wywołuje skutków prawnych takich, jak w przypadku nabywcy przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części. Przepis **art. 767 § 2 projektu** (art. 306i § 2 o.p.) został w niezbędnym zakresie zmodyfikowany przez wyeliminowanie z jego treści słowa „wyłącznie", tak by zapewnić zainteresowanym elastyczny zakres żądania co do treści zaświadczenia przewidzianego w tym przepisie. Poza tym, jak się wydaje, określenie „wyłącznie" jest sprzeczne z art. 758 § 4 i 5 projektu. Zdarza się bowiem w praktyce, że różne instytucje żądają od podatników, w oparciu o różne przepisy nawet niższego szczebla niż ustawa, zaświadczeń zawierających dane nie tylko o wysokości dochodu czy obrotu. Dlatego umożliwiając im uzyskanie tych szerszych danych zmieniono treść art. 306i § 2 pkt 2 o.p. (**art. 767 § 3 pkt 2** projektu).

7. Przepisy **art. 769** nakładają na organy podatkowe obowiązek prowadzenia rejestru wydanych przez siebie zaświadczeń i ewidencji przekazanych lub otrzymanych informacji w sprawach zaświadczeń. Jednocześnie określają dane jakie powinny zawierać rejestr i ewidencja. Przepisy art. 769 nie mają odpowiednika w o.p. W aktualnej ustawie obowiązek prowadzenia wymienionych rejestru i ewidencji wynika z art. 306j pkt 3 i 4 o.p. upoważniającego ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wzoru tego rejestru i tej ewidencji oraz z rozporządzenia wykonawczego. Nowy przepis art. 769 stanowi więc uzupełnienie dotychczasowej regulacji. Odpowiednikiem aktualnego art. 306j pkt 3 i 4 o.p. jest **art. 770 § 1 pkt 3 i 4** projektu. Przepis art. 770 § 1 pkt 4 został uzupełniony o wytyczne dotyczące treści rozporządzenia, podobnie jak **pkt 5 i 6 oraz § 2**.

Rozdział 12. Odtwarzanie akt

[590] Wyrok WSA w Gliwicach z dnia 17 maja 2016 r., III SA/Gl 2500/15, CBOSA.

1. Zasadne jest uregulowanie w nowej ordynacji podatkowej postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt. Rozwiązania dotyczące postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt przewiduje w szczególności procedura cywilna, karna oraz sądowoadministracyjna. Zauważyć jednak należy, że regulacji takich nie ma w kodeksie postępowania administracyjnego ani też w ordynacji podatkowej. W doktrynie zwrócono uwagę na problem, według jakich przepisów organ administracyjny mógłby dokonywać odtworzenia akt administracyjnych właśnie ze względu na brak uregulowania tej materii w przepisach procedury administracyjnej. Wskazano również na dopuszczalne stosowanie analogii w zakresie trybu odtwarzania akt administracyjnych i stosowania zasad przewidzianych w procedurze cywilnej lub w procedurze sądowoadministracyjnej[591]. W celu zapewnienia kompleksowego charakteru regulacji prawnych dotyczących procedury podatkowej uzasadnione było ujęcie tej materii w nowej ordynacji podatkowej.

2. Zgodnie z **art. 772** projektu ordynacji podatkowej, który zredagowano w oparciu o art. 288 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, zwanej dalej p.p.s.a., odtworzeniu ulegają akta zaginione lub zniszczone w całości lub w części. Podkreślenia wymaga, że nie ma znaczenia postać tych akt. Tym samym zasadom odtwarzania podlegają zatem akta prowadzone w postaci papierowej i elektronicznej (**art. 772 § 1** projektu ordynacji podatkowej). W przypadku zakończenia postępowania odtworzeniu podlega decyzja ostateczna lub inny dokument związany z zakończeniem postępowania oraz ta część akt, która jest niezbędna do ustalenia treści tej decyzji lub dokumentu oraz do wszczęcia i prowadzenia postępowania, w szczególności w jednym z trybów nadzwyczajnych albo postępowania przed sądem administracyjnym lub cywilnym (**art. 772 § 2** projektu ordynacji podatkowej). Przedmiotem odtworzenia mogą być zatem akta sprawy zakończonej, jak i sprawy w toku. Odtworzenie akt może być również dokonywane także w innych celach niż prowadzenie postępowania w jednym z trybów nadzwyczajnych albo postępowania przed sądem administracyjnym lub cywilnym, np. w celu zmiany interpretacji indywidualnej.

3. Postanowienia **art. 773 § 1** projektu ordynacji podatkowej oparto na brzmieniu art. 289 p.p.s.a. Z kolei **art. 773 § 2** projektu ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 719 § 2 k.p.c. Zgodnie z **art. 773 § 1** projektu organ podatkowy wszczyna postępowanie w sprawie odtworzenia akt z urzędu lub na wniosek zainteresowanego. Do złożenia wniosku uprawiony jest zatem zainteresowany. Może to być przykładowo podatnik, będący stroną postępowania

[591] M. Romańska (w:) T. Woś (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2008, s. 825 i nast.

lub też wnioskodawca, jeżeli odtworzenie akt dotyczy np. akt postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej. Zgodnie z **art. 773 § 2** projektu ordynacji podatkowej wniosek o odtworzenie akt sprawy będącej w toku zgłosić można do dnia zakończenia postępowania, a wniosek o odtworzenie akt sprawy zakończonej - w ciągu lat dziesięciu od jej zakończenia, chyba że okres przechowywania akt przewidziany przepisami o archiwach jest krótszy. Podkreślenia wymaga, że art. 773 § 2 projektu ordynacji podatkowej nie odnosi się do odtworzenia akt przez organ podatkowy z urzędu, ale jedynie do złożenia wniosku przez zainteresowanego wszczynającego to postępowanie.

4. Z kolei **art. 774** projektu ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 290 p.p.s.a. Zgodnie z **art. 774 § 1** projektu ordynacji podatkowej do odtworzenia akt w toku postępowania właściwy jest organ podatkowy prowadzący to postępowanie, lub prowadzący ostatnio to postępowanie. Jeżeli jednak właściwy byłby organ odwoławczy, organ ten przekaże sprawę organowi pierwszej instancji, chyba że chodzi o odtworzenie akt tylko tego organu (**art. 774 § 2** projektu ordynacji podatkowej). Natomiast zgodnie z **art. 774 § 3** projektu ordynacji podatkowej postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt w sprawie zakończonej, w tym decyzją ostateczną, przeprowadza organ podatkowy pierwszej instancji. Przepis ten określa zatem zasady ustalania właściwości organu podatkowego w sprawie o odtworzenie akt.

5. Postanowienia **art. 775** projektu ordynacji podatkowej są odwzorowaniem art. 291 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem we wniosku o odtworzenie akt należy określić dokładnie sprawę, dołączyć wszelkie urzędowo poświadczone odpisy dokumentów znajdujące się w posiadaniu zainteresowanego oraz wskazać znane mu miejsca, w których dokumenty lub ich odpisy się znajdują. Przepis ten określa warunki formalne, jakie powinien spełniać wniosek o odtworzenie akt. Z **art. 782** projektu wynika, że wspomniany wniosek należy traktować tak jak wniosek, o którym mowa w art. 362 § 1 projektu ordynacji podatkowej.

6. Postanowienia **art. 776** projektu ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 292 p.p.s.a. Zgodnie z **art. 776 § 1** projektu ordynacji podatkowej organ podatkowy wzywa osoby, organy administracji publicznej lub instytucje wskazane we wniosku oraz znane temu organowi z urzędu do złożenia w określonym terminie poświadczonych urzędowo odpisów dokumentów będących w ich posiadaniu albo do złożenia oświadczenia, że ich nie posiadają. Jeżeli wezwany nie posiada dokumentu lub odpisu, a był w jego posiadaniu, powinien wyjaśnić, gdzie dokument lub odpis się znajduje (**art. 776 § 2** projektu ordynacji podatkowej). Do wezwania mają odpowiednie zastosowanie przepisy o wezwaniach określone w art. 351 - 356 projektu ordynacji podatkowej (**art. 782** projektu).

7. Postanowienia **art. 777** projektu ordynacji podatkowej są odpowiednikiem obowiązującego art. 294 p.p.s.a. z nieznaczną modyfikacją. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli poświadczone urzędowo odpisy zostaną złożone, organ podatkowy dołącza je do akt.

8. Zgodnie z **art. 778** projektu ordynacji podatkowej, jeżeli odtworzenia akt nie można przeprowadzić na zasadach przewidzianych w art. 772 - 777 projektu ordynacji podatkowej, organ podatkowy wzywa zainteresowanego do złożenia oświadczeń co do treści zaginionych lub zniszczonych pism oraz dowodów na zawarte w nich twierdzenia, nie wyłączając prywatnych odpisów oraz innych pism i notatek, które mogą być pomocne przy odtworzeniu akt. Przepis ten znajdzie zastosowanie, gdy użycie art. 772 – 777 okaże się nieskuteczne. Postanowienia art. 778 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 295 p.p.s.a.

9. Zgodnie z **art. 779 § 1** projektu ordynacji podatkowej organ podatkowy przeprowadza z urzędu czynności w celu odtworzenia akt, uwzględniając każdą okoliczność, która może mieć znaczenie dla ustalenia treści zaginionych lub zniszczonych akt. Organ podatkowy bierze w szczególności pod uwagę dokumentację prowadzoną na podstawie przepisów kancelaryjno-archiwalnych. W myśl **art. 779 § 2** projektu ordynacji organ podatkowy może też przesłuchać w charakterze świadków: zainteresowanych oraz ich pełnomocników, a także inne osoby, które uczestniczyły w postępowaniu lub które mogą wypowiedzieć się co do treści akt. Przedmiotem postępowania dowodowego nie są w tym wypadku okoliczności związane z twierdzeniami zainteresowanych co do istoty sporu, lecz jedynie takie, które mogą posłużyć do ustalenia treści utraconych dokumentów oraz ustalenia osób, u których znajdują się utracone dokumenty. Określone w tym przepisie postępowanie dowodowe odbywa się przy odpowiednim stosowaniu przepisów działu III projektu ordynacji podatkowej. Umożliwia to art. 782 projektu ordynacji podatkowej. Postanowienia art. 779 projektu ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 296 p.p.s.a.

10. Przepis **art. 780** projektu ordynacji jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 297 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem po przeprowadzeniu postępowania, o którym mowa w art. 778 i art. 779, organ podatkowy w formie postanowienia stwierdza, w jaki sposób i w jakim zakresie zaginione akta mają być odtworzone lub że odtworzenie akt jest niemożliwe. Na postanowienie służy zainteresowanemu zażalenie. Sentencja postanowienia wydanego na podstawie art. 780 projektu powinna w szczególności określać zakres odtworzenia, stwierdzać, na podstawie jakich dokumentów odtworzono akta lub ich część, wymieniać odtworzone dokumenty.

11. Postanowienia **art. 781** projektu ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 298 p.p.s.a. Zgodnie z **art. 781 § 1** projektu ordynacji podatkowej, jeżeli akta nie mogą być

odtworzone lub odtworzone zostały w części niewystarczającej do prowadzenia dalszego postępowania, postępowanie może być wszczęte ponownie, z zastrzeżeniem § 2.

Natomiast zgodnie z **art. 781 § 2** projektu ordynacji podatkowej w pozostałych przypadkach organ podatkowy prowadzi postępowanie w takim stanie, w jakim okaże się to możliwe przy uwzględnieniu akt pozostałych i odtworzonych. Na postanowienie co do prowadzenia dalszego postępowania służy zainteresowanemu zażalenie.

12. Zgodnie z **art. 782** projektu ordynacji podatkowej w sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy działu III ordynacji podatkowej, czyli przepisy regulujące przebieg postępowania podatkowego, wśród których znajdują się w szczególności regulacje dotyczące doręczeń, wezwań, zasad przeprowadzania postępowania dowodowego, wydawania postanowień itd.

Rozdział 13. Udział prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Rzecznika Praw Podatnika

1. W nowej ordynacji podatkowej uregulowano zasady udziału prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich oraz Rzecznika Praw Podatnika w procedurach podatkowych. Rozwiązania w tym zakresie zasadniczo nie odbiegają od obowiązujących w kodeksie postępowania administracyjnego. Podkreślenia wymaga to, że aktualnie udział prokuratora w postępowaniu podatkowym uregulowany został w dziale IV k.p.a. Zgodnie bowiem z art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. przepisów tej ustawy nie stosuje się do spraw uregulowanych w ordynacji podatkowej z wyjątkami, w tym w szczególności przepisów działu IV, który reguluje udział prokuratora w postępowaniu administracyjnym.

Zauważyć jednak należy, że „własne" uregulowanie udziału prokuratora w procedurach podatkowych uzasadnione jest przede wszystkim tym, że ordynacja podatkowa w przeciwieństwie do kodeksu postępowania administracyjnego, reguluje nie tylko postępowanie jurysdykcyjne (postępowanie podatkowe), ale również inne, tzw. niejurysdykcyjne procedury podatkowe (np. czynności sprawdzające, kontrolę podatkową). W nauce zwrócono uwagę na pewne wątpliwości, jakie pojawiają się na tle interpretacji art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. w związku z udziałem prokuratora w innych niż postępowanie podatkowe procedurach podatkowych, a zwłaszcza w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej[592].

Ponadto należy zwrócić uwagę na to, że uregulowanie w projekcie ordynacji podatkowej zasad udziału prokuratora w procedurach podatkowych zwiększy zakres autonomiczności tych procedur w stosunku do regulacji ujętych w kodeksie postępowania administracyjnego oraz

[592] B. Pahl, Współuczestnictwo w procedurach podatkowych, Warszawa 2013, s. 292, 305, 382.

przyczyni się do tego, że projekt ordynacji podatkowej w zakresie procesowym będzie aktem kompleksowym. Kwestię tą dostrzeżono również w nauce[593].

2. Zgodnie z **art. 783** § 1 projektu ordynacji podatkowej prokurator może zwrócić się do właściwego organu podatkowego o wszczęcie postępowania w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem. Przepis ten skonstruowano opierając się na art. 182 k.p.a. Niemniej jednak, mając na uwadze systematykę projektu ordynacji podatkowej, inne będzie oddziaływanie tej regulacji. Prawo do zwrócenia się do właściwego organu podatkowego o wszczęcie postępowania oznacza w istocie procesowe prawo prokuratora do żądania wszczęcia postępowania. Zauważyć jednak należy, że w projektowanym art. 783 nie sprecyzowano, o jaki rodzaj postępowania chodzi, natomiast w projekcie ordynacji podatkowej zawarto katalog odrębnych postępowań, w tym np. kontrolę podatkową. Przyjąć zatem należy, że prokurator może żądać wszczęcia każdego z tych postępowań, zarówno gdy postępowanie może być wszczęte z urzędu, jak i wówczas, gdy przepis prawa wymaga wniosku uprawnionego podmiotu, jeżeli tylko wiąże się to z celem usunięcia stanu niezgodnego z prawem.

Zgodnie z **art. 783 § 2** projektu, Rzecznik Praw Podatnika może zwrócić się o wszczęcie postępowania podatkowego, jeżeli uzyskał na to zgodę podatnika. Takie uprawnienie Rzecznika Praw Podatnika wynika z projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika.

3. Przepisy **art. 784** projektu ordynacji podatkowej skonstruowano, opierając się na art. 183 k.p.a. Zgodnie z **art. 784 § 1** projektu ordynacji podatkowej prokurator może brać udział w każdym stadium postępowania w celu zapewnienia, aby postępowanie i rozstrzygnięcie sprawy było zgodne z prawem. Organ podatkowy zawiadamia prokuratora o wszczęciu postępowania oraz o toczącym się postępowaniu w każdym przypadku, gdy uzna udział prokuratora w postępowaniu za potrzebny (**784 § 2** projektu ordynacji podatkowej). Oznacza to, że prokurator może zażądać wszczęcia oraz przystąpić do każdego postępowania uregulowanego w nowej ordynacji podatkowej w każdym jego stadium, nawet jeżeli nie żądał wszczęcia postępowania, nie wniósł odwołania, zażalenia ani sprzeciwu. Prokurator może wziąć udział w tych postępowaniach na dowolnym etapie, tj. od momentu jego wszczęcia do dnia zakończenia, niezależnie od formy prawnej w jakiej zakończenie postępowania następuje.

Rzecznik Praw Podatnika będzie mógł uczestniczyć w postępowaniu przed organem podatkowym, jeżeli uzyskał na to zgodę podatnika. W takim przypadku znajdzie odpowiednie zastosowanie art. 784 § 2 (**art. 784 § 3** projektu). Powyższe uprawnienie Rzecznika Praw Podatnika wynika z projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika.

[593] D. Mączyński (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo podatkowe, Warszawa 2016, s. 405.

4. Z kolei **art. 785** projektu ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 184 k.p.a. Zgodnie z **art. 785 § 1** projektu ordynacji podatkowej prokuratorowi służy prawo wniesienia sprzeciwu od decyzji ostatecznej, jeżeli ustawa lub przepisy szczególne przewidują wznowienie postępowania, stwierdzenie nieważności decyzji albo jej uchylenie lub zmianę. Z przepisu tego wynika, że sprzeciw jest zatem nadzwyczajnym środkiem prawnym służącym, zgodnie z tym przepisem, tylko wobec decyzji ostatecznej. W tym miejscu należy zwrócić uwagę, że za sprawą art. 791 projektu ordynacji podatkowej przepisy dotyczące sprzeciwu mają odpowiednie zastosowanie do postanowienia, na które przysługuje zażalenie, interpretacji indywidualnej, opinii zabezpieczającej, odmowy wydania opinii zabezpieczającej.

Prokurator wnosi sprzeciw do organu właściwego do wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji albo jej uchylenia lub zmiany (**art. 785 § 2** projektu ordynacji podatkowej). Sprzeciw od decyzji wydanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wnosi Prokurator Generalny (**art. 785 § 3** projektu ordynacji podatkowej). Jeżeli podstawą sprzeciwu jest wystąpienie przesłanki wznowienia postępowania przewidzianej w art. 488 § 1 pkt 4, 9, 10, 12 i 14 projektu ordynacji podatkowej, wniesienie sprzeciwu wymaga zgody strony (art. 785 § 4 projektu ordynacji podatkowej). Podkreślić należy, że zgodnie z art. 489 § 2 projektu wznowienie postępowania z przyczyny wymienionej w art. 488 § 1 pkt 4, 9, 10, 12 i 14 następuje wyłącznie na wniosek strony. W konsekwencji zagwarantowanie ochrony praw słusznie nabytych wymaga, żeby w przypadku, gdy podstawą sprzeciwu prokuratora było wystąpienie jakiejkolwiek ze wskazanych wyżej przesłanek, wniesienie sprzeciwu było uzależnione od zgody strony.

5. Przepis **art. 786** projektu ordynacji podatkowej jest oparty na treści art. 185 k.p.a. Zgodnie z **art. 786 § 1** projektu ordynacji podatkowej sprzeciw prokuratora powinien być rozpatrzony i załatwiony w terminie trzydziestu dni od daty jego wniesienia. Natomiast w razie niezałatwienia sprzeciwu w terminie określonym w § 1 mają odpowiednie zastosowanie przepisy art. 326 – 328 i art. 330 projektu ordynacji podatkowej (**art. 786 § 2** projektu ordynacji podatkowej).

6. Postanowienia **art. 787** projektu ordynacji podatkowej skonstruowano, opierając się na art. 186 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wniesienia sprzeciwu przez prokuratora właściwy organ podatkowy wszczyna w sprawie postępowanie z urzędu, zawiadamiając o tym strony. Zatem wniesienie sprzeciwu zobowiązuje właściwy organ podatkowy do wszczęcia z urzędu postępowania w celu weryfikacji ostatecznej decyzji lub też innych form działania administracji podatkowej wskazanych w art. 791 projektu ordynacji podatkowej i do zawiadomienia o tym stron postępowania lub zainteresowanych.

7. Postanowienia **art. 788** projektu ordynacji podatkowej skonstruowano, opierając się na art. 187 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem w przypadku wniesienia przez prokuratora sprzeciwu organ podatkowy, do którego sprzeciw wniesiono, obowiązany jest niezwłocznie rozpatrzyć, czy zachodzi potrzeba wstrzymania wykonania decyzji do chwili załatwienia sprzeciwu. Wniesienie sprzeciwu nie powoduje bowiem wstrzymania z mocy prawa wykonania zaskarżonej decyzji. Organ podatkowy, do którego wniesiono sprzeciw, jest obowiązany niezwłocznie rozpatrzyć z urzędu potrzebę wstrzymania wykonania takiej decyzji. W projekcie art. 788 dodano dyrektywę uzasadniającą wstrzymanie wykonania decyzji, którą jest prawdopodobieństwo uchylenia, stwierdzenia nieważności lub stwierdzenia bezskuteczności tej decyzji. Przepisy art. 482 i 483 stosuje się odpowiednio, co oznacza, że organ podatkowy, właściwy w sprawie wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji, wstrzymuje, w toku tego postępowania, z urzędu lub na wniosek strony wykonanie decyzji ostatecznej, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji. W sprawie wstrzymania wykonania decyzji wydaje się postanowienie, na które służy zażalenie.

8. Postanowienia **art. 789** projektu ordynacji podatkowej oparto na art. 188 k.p.a. Zgodnie z tym przepisem prokuratorowi, który bierze udział w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 783-785 projektu ordynacji podatkowej, przysługują prawa strony. Prokurator uczestniczący w postępowaniu w przypadkach określonych w art. 783-785 projektu ordynacji podatkowej nie jest stroną postępowania w rozumieniu art. 323 projektu ordynacji podatkowej. Prokuratorowi służą jedynie prawa strony, co oznacza, że może w pełni skorzystać z tych uprawnień, które przepisy projektu przyznają stronie.

9. Przepis **art. 790** projektu ordynacji podatkowej został oparty na brzmieniu art. 189 k.p.a. Przepis ma charakter normy kolizyjnej i pozwala unikać kwestionowania tego samego rozstrzygnięcia w odrębnych procedurach. Zgodnie z art. 790 projektu ordynacji podatkowej prokurator, który wniósł skargę na decyzję organu podatkowego do sądu administracyjnego, nie może z tych samych przyczyn wnieść sprzeciwu. Zasady i tryb wnoszenia przez prokuratora skargi na decyzję administracyjną określa ustawa – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Zgodnie z art. 50 § 1 p.p.s.a. prokurator jest uprawniony do wniesienia skargi niezależnie od tego, czy brał udział w postępowaniu, w którym wydano zaskarżoną decyzję. Prokurator może wnieść skargę do sądu administracyjnego nawet wówczas, gdy nie wyczerpano środków zaskarżenia, jeżeli służyły one w postępowaniu przed organem właściwym w sprawie (art. 52 § 1 p.p.s.a.). Nie jest zatem konieczne, aby strona lub prokurator wyczerpali środki zaskarżenia ani aby przynajmniej jeden z tych podmiotów zwrócił się do

organu z wezwaniem do usunięcia naruszenia prawa. Postanowienia art. 790 projektu ordynacji podatkowej ograniczają prawo prokuratora do wniesienia sprzeciwu w sytuacji, gdy na daną decyzję złożył już wcześniej skargę.

10. Zgodnie z **art. 791** projektu ordynacji podatkowej przepisy art. 785-790 projektu ordynacji podatkowej mają odpowiednie zastosowanie do postanowienia, na które służy zażalenie, interpretacji indywidualnej, opinii zabezpieczającej, odmowy wydania opinii zabezpieczającej. Przepis ten umożliwia zatem prokuratorowi zwrócenie się do właściwego organu podatkowego o wszczęcie, w celu usunięcia stanu niezgodnego z prawem, postępowań innych niż jurysdykcyjne, a mianowicie postępowań, które kończą się postanowieniem, na które służy zażalenie (np. nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności) oraz postępowań w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej (najczęściej będzie to dotyczyło wszczęcia postępowania o zmianę interpretacji indywidualnej) oraz w przedmiocie wydania opinii zabezpieczającej (najczęściej będzie to dotyczyło wszczęcia postępowania w celu zmiany wydanej opinii zabezpieczającej lub odmowy wydania opinii zabezpieczającej).

Poprzez wykorzystanie konstrukcji odpowiedniego zastosowania przepisów art. 785-790 projektu ordynacji podatkowej zagwarantowano „swoiste dopasowanie" norm zawartych w tych przepisach do odrębności wskazanych wyżej postępowań oraz prawnych form działania organów podatkowych. Przykładowo można wskazać, że w przypadku postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej odpowiednie zastosowanie art. 789 projektu ordynacji podatkowej oznaczać będzie, że prokuratorowi, który bierze udział w takim postępowaniu przysługują prawa zainteresowanego (wnioskodawcy). Podkreślenia też wymaga, że w odniesieniu do interpretacji indywidualnych oraz opinii zabezpieczających sprzeciw nie jest nadzwyczajnym środkiem prawnym.

11. Zgodnie z **art. 792 § 1** projektu ordynacji podatkowej przepisy art. 783-791 projektu ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio do Rzecznika Praw Obywatelskich. W celu wyeliminowania ewentualnych wątpliwości zasadne było uregulowanie uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich bezpośrednio w nowej ordynacji podatkowej. Niezależnie jednak od powyższego modyfikacji dokonano także w treści art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich. Z kolei do Rzecznika Praw Podatnika będą stosowane odpowiednio przepisy art. 785-791 w zakresie, w jakim uzyskał zgodę podatnika (**art. 792 § 2**). Zgoda podatnika jest wymagana przepisami projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika.

Rozdział 14. Skargi i wnioski

1. W projekcie nowej ordynacji podatkowej zaproponowano rozwiązanie, zgodnie z którym do skarg i wniosków składanych do organów podatkowych mają odpowiednie zastosowanie art. 221-256 k.p.a. (**art. 793** projektu ordynacji podatkowej). Projekt ordynacji podatkowej nie reguluje we własnym zakresie przepisów w zakresie skarg i wniosków, natomiast w to miejsce wprowadzono regulację wykorzystującą konstrukcję odesłania poprzez odpowiednie zastosowanie przepisów art. 221-256 k.p.a. do składania skarg i wniosków, przyjmowania skarg i wniosków, udziału prasy i organizacji społecznych, a także nadzoru i kontroli nad przyjmowaniem i załatwianiem skarg i wniosków.

Poprzez wprowadzenie wyraźnego odesłania w projekcie ordynacji podatkowej procedura skargowa stanie się ważnym elementem systemu ochrony praw podatnika.

2. Podkreślenia wymaga, że regulacje zawarte w art. 221-256 k.p.a. stanowią realizację konstytucyjnego prawa wynikającego z art. 63 Konstytucji RP. W myśl tego artykułu: „Każdy ma prawo składać petycje, wnioski i skargi w interesie publicznym, własnym lub innej osoby za jej zgodą do organów władzy publicznej oraz do organizacji i instytucji społecznych w związku z wykonywanymi przez nie zadaniami zleconymi z zakresu administracji publicznej. Tryb rozpatrywania petycji, wniosków i skarg określa ustawa". Są one jednak obecnie w istocie regulowane dwoma podstawowymi aktami prawnymi. Skargi i wnioski są wnoszone i rozpatrywane na podstawie przepisów działu VIII k.p.a., zaś zasady składania i rozpatrywania petycji określa ustawa z dnia 11 lipca 2014 r. o petycjach (Dz. U. z 2018 r. poz. 870).

3. Istotne jest również podkreślenie, że pożądany wydaje się być stan prawny, zgodnie z którym w projektowanej ordynacji podatkowej zawarty byłby przepis wyraźnie odsyłający do odpowiedniego stosowania przepisów k.p.a. w zakresie wniosków i skarg. W ten bowiem sposób konstrukcja projektu ordynacji podatkowej uzyskuje walor przejrzystości oraz kompletności regulacji. Odpowiednie zastosowanie przepisów art. 221-256 k.p.a. zagwarantuje „dopasowanie" norm zawartych w tych przepisach do odrębności spraw podatkowych i wymusi uwzględnienie specyfiki spraw podatkowych oraz organizacji administracji skarbowej. Kwestię tą dostrzeżono również w nauce[594]. Nadmienić należy, że proponowana zmiana wiąże się z jednoczesną modyfikacją brzmienia art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a., w którym to przepisie w szczególności rozszerzono zakres stosowania przepisów działu VIII k.p.a. również w odniesieniu do spraw uregulowanych w o.p.

[594] D. Mączyński, (w:) A. Gomułowicz, D. Mączyński, Podatki i prawo …, *op. cit.*, Warszawa 2016, s. 405.

Dział V. Przepisy karne

Na wypadek niewykonania obowiązków wynikających z przepisów NOP przewidziane zostały sankcje karne. Przepisy karne zostały wprowadzone do projektu w takiej postaci w jakiej obowiązują w dziale VIII obowiązującej Ordynacji podatkowej.

Projektowany przepis **art. 794 § 1** penalizuje nieprzekazanie, przekazanie niezgodnych z posiadanymi lub zatajenie prawdziwych:

1) informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 699 pkt 6 tej ustawy;
2) informacji o łącznej kwocie obciążeń oraz łącznej kwocie uznań rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 699 pkt 6 tej ustawy, dotyczących transakcji z osobami fizycznymi niebędącymi podmiotami kwalifikowanymi w rozumieniu art. 699 pkt 5;
3) dziennych zestawień transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych w rozumieniu art. 699 pkt 6 tej ustawy w zakresie transakcji innych niż wskazane w pkt 2.

Przepis art. 794 § 1 Ordynacji podatkowej może być stosowany w odniesieniu do osób, które naruszają przepisy art. 704, art. 710 i art. 711 Ordynacji podatkowej, działając w imieniu lub w interesie banku w rozumieniu projektowanego art. 699 pkt 1, spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, banku zrzeszającego, Krajowej Spółdzielczej Kasy Oszczędnościowo-Kredytowej lub izby rozliczeniowej w rozumieniu projektowanego art. 699 pkt 3.

Projektowany przepis **art. 795 § 1** nowej Ordynacji podatkowej penalizuje niedopełnienie obowiązku blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 699 pkt 2 tej ustawy oraz niedopełnienie obowiązku przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylenia tej blokady.

Przepis art. 795 § 1 Ordynacji podatkowej może być stosowany w odniesieniu do osób działających w imieniu lub w interesie banku w rozumieniu art. 699 pkt 1 Ordynacji podatkowej lub spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej.

Przepis **art. 796 § 1** Ordynacji podatkowej penalizuje nieuprawnione ujawnienie lub wykorzystanie:

1) algorytmów, o których mowa w art. 708 § 3 tej ustawy;
2) informacji o wskaźniku ryzyka;
3) informacji i zestawień, o których mowa w art. 710 § 1, art. 711 i art. 713 § 1 tej ustawy;
4) informacji objętych żądaniami Szefa KAS, o których mowa w art. 709 § 10, art. 716 § 3, art. 717 § 3 i art. 720 § 2 Ordynacji podatkowej.

W powyższych przypadkach przewidziano karę pozbawienia wolności do lat 5. Jeśli sprawca wymienionych czynów działał nieumyślnie, podlega karze grzywny (**art. 794 § 2, art. 795 § 2 i art. 796 § 2** Ordynacji podatkowej).

Powyższe sankcje karne mają za zadanie nie tylko dać podstawę dla ukarania sprawców działań niezgodnych z ustawą, lecz także prewencyjnie odstraszać od ich podejmowania. Dlatego też górne pułapy kary pozbawienia wolności przewidziano na relatywnie wysokim poziomie. Jednocześnie wysokość sankcji karnych, o których mowa w art. 794 § 1, art. 795 § 1 i art. 796 § 1 Ordynacji podatkowej, jest spójna z wysokością sankcji w przepisie art. 797 § 1 Ordynacji podatkowej penalizującym ujawnienie informacji objętych tajemnicą skarbową przez osoby obowiązane do zachowania tej tajemnicy.

Z kolei **art. 797** przewiduje sankcję za naruszenie tajemnicy skarbowej. Osoba naruszająca tę tajemnicę podlega karze pozbawienia wolności do lat 5. Przepis ten przewiduje tym kwalifikowany oraz uprzywilejowany tego czynu zabronionego.

Zgodnie z **art. 798** projektu, ustawa wchodzi w życie w terminie i na zasadach określonych w ustawie z dnia … - Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika.

Projektowane przepisy wpłyną pozytywnie na działalność mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw. Poprawa relacji między zobowiązanym a organem podatkowym w konsekwencji spowoduje zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych. Propozycje nowych procedur zmniejszą liczbę kontroli u przedsiębiorców, co pozytywnie wpłynie na ich rozwój.

Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Projekt ustawy nie podlega przedstawieniu właściwym organom i instytucjom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały Nr 190 Rady Ministrów z 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) projekt ustawy został udostępniony w BIP Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacji.

Do projektu ustawy wpłynęły dwa zgłoszenia o zainteresowaniu pracami w trybie przepisów ustawy o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa, które zostały udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej.

Zawarte w projekcie ustawy regulacje nie stanowią przepisów technicznych w rozumieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm aktów prawnych, w związku z tym projekt ustawy nie będzie podlegał notyfikacji.

Projekt został wpisany do wykazu prac legislacyjnych i programowych Rady Ministrów pod numerem UD409.

Nazwa projektu Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** Ministerstwo Finansów **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Filip Świtała Podsekretarz Stanu **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Dominik Kaczmarski Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego tel. 694 3886 email: dominik.kaczmarski@mf.gov.pl	**Data sporządzenia** **27.05.2019** **Źródło:** Inne **Nr w wykazie prac: UD409**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Przedmiotowy projekt został opracowany przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego, zgodnie z § 8 pkt 2 lit. a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (Dz. U. poz. 1471), na podstawie kierunkowych założeń nowej ordynacji podatkowej przyjętych przez Radę Ministrów w dniu 13 października 2015 r.

Obowiązująca ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa weszła w życie, co do zasady, 1 stycznia 1998 r. i od tego czasu była wielokrotnie nowelizowana. Liczne zmiany świadczą o tym, że treść tego aktu musiała być często i w wielu obszarach dostosowywana do nowych uwarunkowań. Jednak mimo podjętych działań dostosowawczych, nie odpowiada już dzisiejszym potrzebom i standardom. Dlatego istnieje potrzeba stworzenia nowego aktu regulującego ogólne prawo podatkowe. Jest tak z kilku powodów.
Jednym z nich jest coraz bardziej widoczna potrzeba opracowania w nowej ordynacji takich mechanizmów, które prowadziłyby do wyważenia interesu publicznego i interesu podatnika. Należy w nowym akcie prawnym uwzględnić zgłaszane postulaty zwiększenia ochrony pozycji podatnika w relacjach z organami podatkowymi. Sprawy dotyczące materii tak wrażliwej jak podatki muszą być rozwiązywane z poszanowaniem interesów podatników, ale także – o czym nie można zapomnieć - z uwzględnieniem interesu publicznego.
Kolejnym powodem przemawiającym za przygotowaniem nowej ordynacji podatkowej jest fakt, że w obowiązującym akcie brakuje instytucji charakterystycznych dla dojrzałej kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego. Wśród nich na pierwszy plan wysuwa się potrzeba zapisania zasad ogólnych prawa podatkowego.

Nowy akt prawny winien uwzględnić również ogromny dorobek orzeczniczy sądów w sprawach podatkowych. Uwzględniając dotychczasowe orzecznictwo, należy na nowo zbudować kształt normatywny poszczególnych instytucji prawnych, które wymagają zmiany lub ich zapisania w nowej ordynacji podatkowej. Należy to uczynić tak, aby zminimalizować dawne spory interpretacyjne, unikając zarazem błędów legislacyjnych zidentyfikowanych przez sądy. Nowe regulacje winny być bardziej klarowne, stabilne a jednocześnie ułatwiające dobrowolne wykonywanie obowiązków podatkowych. W tym kontekście należy też zwrócić uwagę na liczne orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zgodności przepisów Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP. Uchwalenie nowego aktu umożliwi wyeliminowanie obszarów niezgodności.
Za uchwaleniem nowego aktu przemawia również to, że w obowiązującej Ordynacji podatkowej brakuje instytucji występujących w nowoczesnych aktach tego typu. Przykładowo można wskazać uregulowania dotyczące nie-władczych form rozstrzygania sporów podatkowych, nie tylko w ramach postępowania podatkowego.
Potrzeba uchwalenia nowego aktu wynika również stąd, że ogólne prawo podatkowe musi nadążać za dynamicznymi przemianami gospodarczymi i technicznymi. Jednym z czynników wymuszających zmiany prawne jest konieczność coraz powszechniejszego wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z podatnikiem. Zagadnienie to wymaga unormowania całościowego i uporządkowanego, co nie jest możliwe w drodze kolejnych nowelizacji przepisów.
Projektując nowy akt należy utrzymać te rozwiązania prawne, które zostały wypracowane przez lata obowiązywania i doskonalenia Ordynacji podatkowej z 1997 r. i sprawdziły się w praktyce. Niektóre z nich bez zmian należy wprowadzić do nowego aktu. Jednocześnie dobre instytucje, których kształt określony został w dużej mierze przez naukę, orzecznictwo i praktykę, powinny znaleźć swoje odzwierciedlenie w nowej ustawie. W szczególności zauważając rosnącą we wszystkich gospodarkach rynkowych skalę unikania opodatkowania, w tym występującą w znacznych rozmiarach również w Polsce, należy uwzględnić niedawno wypracowane, dobre rozwiązania mające na celu zwalczanie unikania opodatkowania.
Wobec powyższego, jak wskazano na wstępie, niecelowe byłoby ponowne poprawianie starej Ordynacji podatkowej, lecz zasadne jest stworzenie nowej, która pozbawiona będzie słabości zastępowanego aktu prawnego.
Nowy akt prawny poza wyżej wskazanymi koniecznymi, nowymi rozwiązaniami, winien eliminować poniżej przedstawione problemy lub modyfikować niżej wskazane instytucje.

Wspieranie podatników przez organy podatkowe

W obecnym stanie prawnym podatnicy, płatnicy i inkasenci uzyskują niedostateczne wsparcie w realizowaniu przez nich obowiązków oraz korzystaniu z praw wynikających z przepisów prawa podatkowego, co wskazuje na potrzebę wprowadzenia odpowiedniej zasady ogólnej adresowanej do organów podatkowych.

Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej

Aktualnie przepisy regulujące podstawowe zagadnienia związane z komunikacją elektroniczną są rozproszone i nieuporządkowane. Podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej powinny być scentralizowane. Nowe rozwiązania powinny uwzględniać podstawowe zasady związane z komunikacją elektroniczną pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Powinny również być impulsem do upowszechnienia tego kanału komunikacyjnego na linii podatnik lub jego pełnomocnik - organ podatkowy. Nowe rozwiązania winny również modyfikować obecnie obowiązujące, niedoregulowane, rozwiązania szczegółowe.

Tajemnica skarbowa

Koniczne jest jednoznaczne określenie zakresu podmiotowego i przedmiotowego informacji, danych lub akt spraw stanowiących tajemnicę skarbową.

Należy również wzmocnić ochronę informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa. W konsekwencji uzasadnione jest uczynienie informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa chronioną – co do zasady – tak jak informacje pozyskane przez organy podatkowe z banków lub innych instytucji finansowych, czy w drodze wymiany informacji podatkowych z innymi państwami, albo uzyskanymi w sprawach zawarcia porozumień.

Deklaracje podatkowe

Należy umożliwić składanie korekty deklaracji w czasie postępowania podatkowego, co przyczyni się do skrócenia procedowania w sprawie. Obecnie brak jest możliwości złożenia korekty deklaracji podatkowych na etapie prowadzonego przez organ podatkowy postępowania podatkowego. Nawet gdy podatnik zgadza się z ustaleniami organu podatkowego dokonanymi w postępowaniu podatkowym, nie ma możliwości skorygowania deklaracji, a organ każdorazowo musi zakończyć prowadzone postępowanie decyzją wymiarową.

Przedawnienie

W obecnym stanie prawnym organy podatkowe mają możliwość praktycznie nieograniczonego przedłużania okresu przedawnienia. Brakuje limitów w zakresie maksymalnych okresów, o które można przedłużyć okres przedawnienia zobowiązań podatkowych.

W odczuciu podatników i części orzecznictwa sądów administracyjnych, organy podatkowe nadużywają niektórych przesłanek zawieszających okres przedawnienia zobowiązań podatkowych w celu przedłużenia okresu prowadzenia postępowań kontrolnych i/lub podatkowych.

Z drugiej strony obecnie, okres przedawnienia zobowiązania podatkowego (5 lat) obejmujący okres na wymiar i pobór, nie jest wystarczający do tego, aby organy podatkowe mogły przeprowadzić skutecznie obie czynności tj. wymiar i pobór podatku.

Nadpłata i zwrot podatku

Obecne przepisy regulujące nadpłatę są trudne w interpretacji i stosowaniu. Dlatego przepisy w tym zakresie powinny być uproszczone i uelastycznione. Proces ten winien rozpocząć się od właściwego zdefiniowania nadpłaty. Zwrot nadpłaty powinien następować w możliwie uproszczonej procedurze. Państwo i jednostki samorządu terytorialnego ponoszą niepotrzebnie koszty związane z wydawaniem decyzji w sprawie nadpłat podatku, które nie budzą wątpliwości i sporu. Obecnie nie ma obowiązku wydawania takiej decyzji wyłącznie, gdy nadpłata wynika z korekty deklaracji i wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Należy uprościć przepisy dotyczące momentu powstania nadpłaty, a także wprowadzić modyfikację zasad zaliczenia nadpłat na poczet zaległości podatkowych - tak aby potrącenie to uwzględniało nie tylko interes publiczny, ale i podatnika.

Należy rozszerzyć przypadki oprocentowania nadpłat, gdy wynika ono z wadliwego, sprzecznego z prawem UE, stanowienia prawa, nie tylko gdy zostało to stwierdzone wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Należy równocześnie wydłużyć okres dochodzenia nadpłaty, gdy wynika ona z wyroku Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskie.

Ulgi w spłacie

Obowiązujące przepisy nie przewidują możliwości umorzenia podatku, co powoduje konieczność popadnięcia w zaległość podatkową (upływ terminu płatności podatku) dla uzyskania legitymacji do wnioskowania o umorzenie tej zaległości.

Następstwo prawne

Zachowując model istniejących dziś rozwiązań, należy zweryfikować niektóre z przyjętych obecnie zasad dotyczących następstwa prawnego w tym rozważyć wyeliminowanie z zakresu podmiotowego następstwa prawnego dalszych spadkobierców, nabywców spadku oraz zapisobierców zwykłych, czy dalszych zapisobierców zwykłych. Aktualnie obowiązujące przepisy o następstwie prawnym spadkobierców są częściowo niespójne, niejednoznaczne i zawierają luki. Katalog następców prawnych podatnika powinien zostać uzupełniony o podmiot, który nabył przedsiębiorstwo lub jego część w drodze zapisu windykacyjnego.

Wymagają modyfikacji i doprecyzowania zasady dotyczące zwrotu nadpłat spadkobiercom.

Wykonywanie zobowiązań solidarnych

Na tle orzecznictwa sądów administracyjnych, które odzwierciedla praktykę stosowania prawa podatkowego, widoczny jest problem niedoregulowania w prawie podatkowym zasad związanych z odpowiedzialnością solidarną. W szczególności dotyczy to zastosowania do kilku podmiotów zobowiązanych w sposób solidarny do zapłaty podatku, zwolnień i wyłączeń ustawowych oraz ulg w spłacie zobowiązań podatkowych udzielanych w drodze indywidualnych decyzji. Pomimo tego, iż problematyka ta jest wspólna w obszarze całego prawa podatkowego, a zatem powinna być uregulowana w ogólnym prawie podatkowym, aktualnie jedynie fragmentaryczne rozwiązania w tym zakresie przewidziano dla podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego.

Załatwianie spraw

Jedną z zasad ogólnych postępowania podatkowego jest zasada szybkości postępowania. Bezczynność organu podatkowego lub przewlekłe prowadzenie postępowania godzi w zaufanie obywatela do organów państwa. Terminowość postępowań podatkowych w ostatnich latach zasadniczo uległa poprawie, jednak nadal występują w tym zakresie nieprawidłowości. Podatnicy uważają, że nie mają skutecznych środków przeciwdziałania bezczynności i przewlekłości działania administracji. Jednocześnie panuje mocne przeświadczenie, że postępowania podatkowe są zbyt długotrwałe.

Doręczenia

Poza upowszechnieniem komunikacji elektronicznej na linii podatnik lub jego pełnomocnik - organ podatkowy, konieczne jest również określenie jednoznacznego źródła pozyskiwania przez organy podatkowe danych o adresie miejsca zamieszkania osoby fizycznej lub adresie siedziby osoby prawnej albo jednostki niemającej osobowości prawnej w przypadku doręczenia korespondencji w sposób inny niż za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Wszczęcie postępowania

Obecnie postępowania podatkowe wszczynane są z urzędu (w ramach weryfikacji samoobliczenia podatku) bez żadnych limitów kwotowych. Nieekonomiczne jest wszczynanie postępowań podatkowych, gdy koszty ich prowadzenia, w tym nakłady pracy organu podatkowego oraz koszty doręczenia pism, przewyższają wymierzaną kwotę zobowiązania. Podobne rozwiązanie zawiera obecnie m.in. art. 6a ust. 6a ustawy o podatku rolnym, który stanowi, że nie wszczyna się postępowania, a postępowanie wszczęte umarza, jeżeli wysokość zobowiązania podatkowego na dany rok podatkowy nie przekraczałaby najniższych kosztów doręczenia w obrocie krajowym przesyłki poleconej za potwierdzeniem odbioru.

Dowody

Modyfikacji powinny podlegać również przepisy w zakresie dowodów, czyli najistotniejszej części procedury weryfikacyjnej, która ma na celu potwierdzenie określonych faktów składających się na podstawę faktyczną rozstrzygnięcia.

W obecnej Ordynacji podatkowej nie są uregulowane, zidentyfikowane w orzecznictwie wątpliwości w zakresie niektórych kwestii postępowania dowodowego tj. okoliczności uzasadniających oddalenie wniosku dowodowego, w tym w zakresie dowodów z osobowych źródeł informacji przeprowadzonych w innym postępowaniu, możliwość konfrontacji świadka i strony, możliwość zdalnego przeprowadzenia czynności dowodowej, wskazanie obowiązku podawania personaliów świadka, który ma zostać przesłuchany, w informacji o planowanej czynności dowodowej.

Rozprawa

Pomimo małego zainteresowania wykorzystania tej instytucji w ramach prowadzonych postępowań, proponuje się utrzymać ją jako narzędzie do jak najmniej konfliktowego rozwiązywania sporów pomiędzy podatnikiem i organem podatkowym.

Umowa podatkowa

Obecnie Ordynacja podatkowa nie stwarza prawnej możliwości rozstrzygania spraw podatkowych (względnie szczegółowych kwestii, których ustalenie stanowi niezbędny etap procesu wiodącego do takiego rozstrzygnięcia), w drodze uzgodnień dokonywanych przez strony stosunku podatkowo-prawnego. Nie stwarza ich w szczególności co do ustaleń faktycznych, których dotyczy znaczna część sporów między podatnikami a organami podatkowymi.

Mediacja

Jak wyżej wskazano, Ordynacja podatkowa w obecnym kształcie nie stwarza prawnej możliwości rozstrzygania spraw podatkowych w drodze uzgodnień – porozumienia między stronami stosunku podatkowo-prawnego.

Na przeszkodzie rozwiązaniu sporu podatkowego w sposób satysfakcjonujący dla obu stron stoją nierzadko trudności komunikacyjne, wynikające z braku wiedzy i umiejętności we wszystkich grupach osób zaangażowanych w spory podatkowe, a także z postaw niesprzyjających konsensualnemu rozwiązywaniu sporów podatkowych.

Postępowanie uproszczone

Obecny model postępowania podatkowego jest taki sam dla spraw nieskomplikowanych, dotyczących niewielkich kwot, jak i dla spraw bardzo skomplikowanych, o dużej wartości sporu. Obecne przepisy nie różnicują w sposób wystarczający procedur spornych i niespornych, których stopień skomplikowania jest nieznaczny. Tym samym postępowania dotyczące spraw prostszych, odnoszących się do niewielkich wartości kwotowych z perspektywy większości podatników jawią się jako biurokratyczne, skomplikowane i długotrwałe.

Odwołania

Konieczność wyczerpania środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym dla możliwości złożenia skargi do sądu

administracyjnego jest często postrzegana przez podatników jako dodatkowa formalność niepotrzebnie wydłużająca postępowanie. W szczególności odnosi się to do sporów dotyczących wyłącznie wykładni przepisów prawa materialnego.

Identyfikacja i ewidencja podatników

Przepisy normujące przedmiotową kwestię są przepisami ogólnego prawa podatkowego. Dlatego też nie powinny być uregulowane w odrębnej ustawie, tak jak ma to miejsce obecnie.

Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego

Sprawą, która wzbudza najwięcej kontrowersji jest model sądowej kontroli interpretacji zarówno w aspekcie formalnym, jak i zastosowanych w nich przepisów materialnego prawa podatkowego. Przyjęcie modelu pełnej kontroli sądowej indywidualnych interpretacji podatkowych skutkuje tym, że sądy, zwłaszcza Naczelny Sąd Administracyjny, są przeciążone liczbą skarg dotyczących interpretacji. W wyniku tego nastąpiło znaczne wydłużenie czasu oczekiwania na rozpatrzenie skargi, niekiedy sięgające dwóch lat. Ten stan rzeczy – niepewność prawa – jest zaprzeczeniem jednego z podstawowych celów przyświecających instytucji interpretacji.

Konsultacja skutków podatkowych transakcji

Brak możliwości uzyskania pewności konsekwencji podatkowych operacji gospodarczej *ex ante* (tj. przed wywiązaniem się sporu co do jej skutków podatkowych), w zakresie w jakim konsekwencje te są uzależnione od kształtu stanu faktycznego (możliwość ta występuje w odniesieniu do cen transferowych – odpowiednią procedurą jest postępowanie w przedmiocie porozumienia w sprawie ustalenia cen transakcyjnych uregulowane aktualnie w dziale IIa Ordynacji podatkowej). W postępowaniu prowadzącym do wydania interpretacji indywidualnej stan faktyczny nie jest badany, a jedynie zakładany na podstawie opisu zawartego we wniosku podatnika. W niektórych kategoriach spraw (które można nazwać „nieinterpretacyjnymi") kwestia problematyczna w ogóle nie może stać się przedmiotem interpretacji indywidualnej.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania

Korzystając z doświadczeń międzynarodowych w zwalczaniu unikania obowiązków podatkowych oraz biorąc pod uwagę konieczność przeciwdziałania temu zjawisku niezbędne jest utrzymanie koncepcji klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, przy zachowaniu funkcji niezależnego nadzoru ekspercko-społecznego sprawowanego przez Radę ds. przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Pozwoli to utrzymać granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocni autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego.

Program współdziałania

Problemem w obecnych realiach jest niedostrzeżenie specyfiki rozliczenia podatkowego podmiotów o największym potencjalne gospodarczym (podmiotów strategicznych), a także szczególnych wyzwań, jakie wiążą się z kontrolą przestrzegania przez nie prawa podatkowego.

Obecne przepisy oraz praktyki administracyjne nie przewidują szczególnego, tj. dostosowanego do ich charakterystyki, traktowania tych podmiotów (na potrzebę taką wskazano w dokumencie Ministerstwa Finansów „Koncentracja wyspecjalizowanych urzędów skarbowych na kluczowych podatnikach" z marca 2015 r.).

Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

Zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy, mającej często istotny wpływ na podstawę opodatkowania, są odmiennie uregulowane w kilku ustawach podatkowych, które przede wszystkim odmiennie określają również samo pojęcie wartości rynkowej. W związku z tym zasadnym jest unormowanie w nowej ordynacji jednolitej procedury ustalania wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych dla celów podatkowych, mającej zastosowanie, co do zasady, do wszystkich podatków.

Odtwarzanie akt

Obecne przepisy ogólnego prawa podatkowego w ogóle nie regulują problematyki postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt. Rozwiązania dotyczące postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt przewiduje natomiast procedura cywilna, karna oraz sądowoadministracyjna.

W praktyce pojawiają się wątpliwości, czy w ogóle możliwe jest odtwarzanie akt w procedurze podatkowej, a jeżeli tak to według jakich przepisów organ podatkowy mógłby dokonywać odtworzenia tych akt.

Udział prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Praw Podatnika

W obowiązującym stanie prawnym pojawiają się wątpliwości na tle interpretacji art. 3 § 1 pkt 2 k.p.a. w zakresie dopuszczalności udziału prokuratora w innych niż postępowanie podatkowe procedurach podatkowych, a zwłaszcza w czynnościach sprawdzających i w kontroli podatkowej. Uwagi powyższe dotyczą również udziału Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurach podatkowych. W uprawnienia procesowe na gruncie prawa podatkowego, którymi dysponuje Rzecznik Praw Obywatelskich powinien zostać także wyposażony Rzecznik Praw Podatnika.

Skargi i wnioski

Obowiązująca Ordynacja podatkowa nie reguluje zasad składania i rozpatrywania skarg i wniosków w związku z funkcjonowaniem administracji podatkowej. Taki stan prawny rozbija jedność regulacyjną procedur podatkowych i utrudnia podatnikom potencjalnie zainteresowanym złożeniem skargi lub wniosku, zapoznanie się z przepisami określającymi odpowiedni tryb, a nawet powzięcie wiadomości o ich istnieniu.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Przepisy wstępne

Rozwiązania zaproponowane w projektowanej ordynacji podatkowej dotyczące jej zakresu przedmiotowego zawierają jasny katalog danin publicznych, do których ma zastosowanie projekt. Te same zasady będą dotyczyły zatem podatków, do których wymiaru uprawnione są organy podatkowe. Do opłat i niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe, co do zasady będą stosowane odpowiednio niektóre enumeratywnie wymienione przepisy projektowanej ustawy. W tym zakresie organom tym przysługiwać będą uprawnienia organów podatkowych.

Dokonano niezbędnej modyfikacji pojęć dostosowując je m.in. do orzecznictwa sądowego, w wyniku czego nie będą wzbudzać wątpliwości interpretacyjnych.

Zasady ogólne prawa podatkowego

Opracowany katalog zasad ogólnych odpowiada zgłaszanym potrzebom i współczesnym standardom ochrony praw podatnika. W konsekwencji uwzględniają interes podatnika w wyniku zwiększenia jego ochrony. W projektowanych przepisach zostanie zapewniona zgodność między zasadami ogólnymi prawa podatkowego i zasadami ogólnymi skatalogowanymi w Prawie przedsiębiorców.

Zastosowanie środków komunikacji elektronicznej

Proponuje się, aby podstawowe zagadnienia z zakresu komunikacji elektronicznej były ujęte w odrębnym rozdziale, w części ogólnej projektowanego aktu prawnego, co przyczyni się do uporządkowania przedmiotowego zagadnienia w nowym akcie prawnym. W tym rozdziale uregulowano podstawowe zasady związane z komunikacją elektroniczną pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami.

Zmodyfikowano zasadę pisemności załatwiania spraw podatkowych, w sposób niebudzący wątpliwości, że pismo to również pismo w postaci elektronicznej. Zmodyfikowano obecnie obowiązujące rozwiązanie niejednoznacznie zobowiązujące profesjonalnego pełnomocnika do posiadania adresu elektronicznego i udostępniania tego adresu organom podatkowym.. Proponuje się również, by ten sam obowiązek spoczywał na podatnikach czynnych podatku od towarów i usług, przedsiębiorcach w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorców.

W przygotowanym projekcie składanie deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest co do zasady uprawnieniem podmiotów zobowiązanych. Zrezygnowano z obecnie obowiązujących rozwiązań różnicujących zasady składania deklaracji do państwowych, czy samorządowych organów podatkowych.

Zaproponowane rozwiązania zwiększają przejrzystość i czytelność regulacji związanych z zastosowaniem komunikacji elektronicznej. W wyniku zwiększenia udziału pism, podań i deklaracji wnoszonych do organów podatkowych za pomocą środków komunikacji elektronicznej w stosunku do wszystkich pism, podań i deklaracji wnoszonych do tych organów i zwiększenie udziału pism doręczanych przez organy podatkowe za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej w stosunku do wszystkich pism, nastąpi zmniejszenie kosztów ponoszonych przez organy podatkowe oraz podatników i ich pełnomocników.

W projektowanych przepisach zostaną uporządkowane kwestie reprezentacji i pełnomocnictw, przy uwzględnieniu potrzeby dokonania uproszczeń dla przedsiębiorców w tym zakresie.

Tajemnica skarbowa

Proponowane rozwiązania w zakresie tajemnicy skarbowej będą korzystniejsze niż dotychczas obowiązujące, albowiem są ukierunkowane w większym stopniu na uszczelnienie danych i innych informacji objętych tajemnicą skarbową, a w szczególności chronić będą informacje stanowiące tajemnicę przedsiębiorstwa na takim samym poziomie, jak dane objęte tajemnicą bankową. Doprowadzi to do poprawy relacji między zobowiązanymi i organami podatkowymi, wzmocni pozycję zobowiązanych wobec organów podatkowych. W projektowanych przepisach zostanie uwzględniona potrzeba wymiany informacji między organami państwa (w szczególności zapewnienia dostępu rejestrowi CEIDG do określonych danych gromadzonych w CRP KEP w celu skrócenia postępowań administracyjnych i podatkowych z uwzględnieniem ograniczeń technicznych).

Deklaracje

Wprowadza się rozwiązanie, zgodnie z którym deklaracja rzetelna i niewadliwa stanowi dowód tego, co wynika z zawartej w niej treści. Deklaracja uzyskuje zatem moc dowodową dokumentu urzędowego. Oznacza to, że wprowadza się generalną zasadę, że każda deklaracja korzysta z ochrony prawnej. Stanowi to realizację zasady ogólnej prawa podatkowego, zgodnie z którą organy podatkowe kierują się w swoich działaniach zasadą zaufania do zobowiązanego, zakładając, że działa on uczciwie i zgodnie z prawem.

Projekt przewiduje zasadę umożliwiającą stronie postępowania podatkowego w pierwszej instancji dokonanie korekty deklaracji podatkowej, w zakresie objętym postępowaniem podatkowym, przed ewentualnym wydaniem decyzji podatkowej. W konsekwencji skorzystanie przez stronę z takiej możliwości przyczyni się do przyśpieszenia załatwiania spraw. W przypadku skorygowania deklaracji przez stronę postępowania i niekwestionowania takiej korekty przez organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe, zakończenie postępowania nie nastąpi poprzez wydanie decyzji wymiarowej. Oczekiwane efekty będą korzystne zarówno dla zobowiązanych jak też dla organów podatkowych. Przyjęcie proponowanego rozwiązania spowoduje uproszczenie postępowania podatkowego poprzez zmniejszenie czynników władczych organu podatkowego oraz zwiększenie znaczenia samoobliczenia podatku przez zobowiązanego.

Przedawnienie

W nowej ordynacji podatkowej wprowadzono instytucje przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru. W ramach

pierwszego rodzaju przedawnienia określono czas na doręczenie zobowiązanemu decyzji przez organ I instancji (3 lata albo 5 lat). Przedawnienie poboru wyznacza natomiast czas na wyegzekwowanie należnego podatku.
Wprowadzenie realnych limitów czasowych, w których organy będą mogły prowadzić wymiar i pobór podatkowy spowoduje zwiększenie bezpieczeństwa prawnego podatników.
Zawieszenie biegu terminu przedawnienia będzie następować tylko z przyczyn obiektywnych, niezależnych od organu podatkowego, takich jak m.in.: śmierć zobowiązanego, śmierć przedstawiciela ustawowego zobowiązanego, utraty przez zobowiązanego lub jego przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych, wystąpienie do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej przez organ podatkowy. W projektowanych regulacjach wyeliminowano z katalogu przesłanek powodujących zawieszenie biegu terminu przedawnienia wszczęcie postępowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe, a także wyeliminowano możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności w oparciu o przesłankę z art. 239b § 1 pkt 4 o.p., tj. gdy okres do upływu przedawnienia jest krótszy niż 3 miesiące.
Wprowadzenie proponowanych rozwiązań spowodowuje zwiększenie zaufania podmiotów do organów podatkowych w wyniku ograniczenia i uproszczenia przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia, które obecnie są przedmiotem wielu sporów w ramach toczących się postepowań.

Nadpłata i zwrot podatku

W projektowanej ustawie uproszczono definicję nadpłaty.
We wprowadzonych rozwiązaniach organ podatkowy zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji, chyba że nadpłata została określona w nieprawidłowej wysokości w deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Proponuje się więc regułę bezdecyzyjnego zwrotu nadpłaty. Organ podatkowy ma obowiązek bezdecyzyjnego zwrotu nadpłaty także w każdym innym przypadku, gdy stwierdzi jej istnienie np. po zmianie, uchyleniu lub stwierdzeniu nieważności decyzji, ale również gdy nastąpi to w ramach czynności sprawdzających, czy kontroli podatkowej. Przyjęte rozwiązanie stanowi realizację postulatu zwrotu nadpłaty w możliwie uproszczonej procedurze. Przyjęcie zaproponowanych regulacji w tym zakresie uprości, a co najistotniejsze, przyspieszy rozpatrywanie spraw w tym zakresie.
W projektowanych przepisach przyznano oprocentowanie nadpłat w sytuacji, w której wynika ona z niezgodności przepisów prawa krajowego z przepisami prawa Unii Europejskiej i która została usunięta w wyniku nowelizacji przepisów prawa krajowego. Nie powinno mieć znaczenia, czy zmiana taka wynika z orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, czy na skutek działania innych okoliczności np. zastrzeżeń Komisji Europejskiej. Rozwiązanie to jest istotne z uwagi na zasadę równego traktowania podatników.
Nowo wprowadzone regulacje wydłużają z 30 dni do 3 miesięcy okres, w którym można złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty, także w związku z wznowieniem postępowania, w celu dochodzenia nadpłaty, gdy wynika ona z wyroku TK lub TSUE. Wnioski te mogą być złożone w tym terminie także po upływie okresu przedawnienia poboru.
Rekomendowane rozwiązania poprawią sytuację podatników i podkreślają szczególną rolę orzeczeń TK i TSUE w prawie podatkowym. Na szczególne podkreślenie zasługuje także określenie w projektowanej ustawie zasad zwrotu nadpłaty w przypadku bezpodstawnego wzbogacenia.

Ulgi w spłacie

Proponuje się wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed upływem terminu jego płatności, a po jego konkretyzacji w deklaracji podatkowej lub decyzji.
Określono niezbędne elementy jakie powinien zawierać wniosek o udzielenie ulgi w spłacie, co będzie praktyczną wskazówką dla zobowiązanego do prawidłowego jego sporządzenia i w konsekwencji powinno wpłynąć na przyśpieszenie rozpatrywania podań w tym zakresie.

Następstwo prawne

Proponowane rozwiązania racjonalizują zakres podmiotowy i przedmiotowy następstwa prawnego. Wypracowano jasną i klarowną regulację z zakresu przejmowanych praw i obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, natomiast rezygnacja z przejmowania obowiązku podatkowego przez spadkobierców podatnika w określonym zakresie będzie miała korzystny wpływ na relacje między tymi następcami prawnymi a organami podatkowymi.
Wprowadzenie do przepisów prawa podatkowego instytucji zapisobiercy windykacyjnego nabywającego w drodze tego zapisu przedsiębiorstwo będzie sprzyjać efektywnemu prowadzeniu i kontynuowaniu działalności gospodarczej.
Korzystne dla zobowiązanych będą też rozwiązania dotyczące sytuacji prawnej zapisobierców zwykłych, brak następstwa prawnego dalszych spadkobierców (spadkobierców spadkobierców), nabywców spadku, albowiem będą to rozwiązania ukierunkowane na poprawę relacji podatników, płatników i inkasentów z organami podatkowymi, poprzez klarowność i jednoznaczność rozwiązań.
Projektowane przepisy uwzględniają rozwiązania ujęte w ustawie o zarządzie sukcesyjnym przedsiębiorstwem osoby fizycznej oraz w innych ustawach nowelizujących obecną Ordynację podatkową.

Wykonywanie zobowiązań solidarnych

Proponuje się wskazanie wprost, że preferencje o charakterze podmiotowym powinny wpływać zasadniczo jedynie na sytuację zobowiązanego, który spełnia kryteria do ich uzyskania. Bez wpływu na pozostałych zobowiązanych powinny więc pozostawać np. ulgi w spłacie zobowiązań polegające na odroczeniu czy rozłożeniu na raty. Jednocześnie, mając na uwadze stanowisko prezentowane przez sądy administracyjne, w przypadku zastosowania zwolnienia czy wyłączenia podmiotowego z opodatkowania, a także umorzenia, powinno to skutkować pomniejszeniem kwoty zobowiązania do

zapłaty obciążającej pozostałych zobowiązanych. Tego rodzaju rozwiązanie funkcjonuje aktualnie na gruncie podatku od nieruchomości, rolnego oraz leśnego, a powinno być wspólne dla całego systemu prawa podatkowego.

Załatwianie spraw

Uprawniono stronę do wniesienia ponaglenia na przewlekłość *ex post,* tj. w celu ustalenia istnienia przewlekłości według stanu z daty jego wniesienia, co dla strony może okazać się potrzebne dla ewentualnych roszczeń odszkodowawczych.

Proponowanym nowym środkiem procesowym jest „zobowiązanie" przewlekle działającego organu do załatwienia sprawy w wyznaczonym terminie. Tylko w sytuacji, gdy wyjdą na jaw istotne dla sprawy nowe okoliczności faktyczne lub nowe dowody, wymagające odpowiednio dłuższego postępowania, nieznane w momencie wyznaczania terminu, organ wyższego stopnia będzie mógł wyznaczyć termin odpowiednio dłuższy. Skrócono do 14 dni termin rozpatrzenia ponaglenia. Wprowadzone rozwiązanie pogłębi zaufanie do organów podatkowych.

Doręczenia

Proponuje się wykorzystać dane wskazane w zgłoszeniu identyfikacyjnym i przechowywane w Centralnym Rejestrze Podatników Krajowej Ewidencji Podatników, jako podstawę do ustalenia adresu miejsca zamieszkania oraz adresu siedziby dla celów doręczania pism. Przyczyni się to do usprawnienia doręczenia korespondencji adresowanej do zobowiązanego i zminimalizowania sporów na tym tle.

Wszczęcie postępowania

Proponuje się uprawnienie organu podatkowego do niewszczynania oraz umarzania wszczętego z urzędu postępowania, jeżeli spodziewana kwota uszczuplenia nie przekracza ustawowo określonego limitu kwotowego. W zakresie podatków pobieranych przez samorządowe organy podatkowe, gdzie zazwyczaj wymierzane są niższe kwoty zobowiązań oraz inaczej mogą kształtować się koszty postępowania, proponuje się uprawnić radę gminy do obniżenia ustawowo określonego limitu bagatelności.

Przyjęcie proponowanego rozwiązania przyczyni się do zwiększenia efektywności organów podatkowych w wyniku przesunięcia działań na najpoważniejsze, z punktu widzenia budżetu państwa, sprawy podatkowe.

Dowody

W projektowanym akcie prawnym doprecyzowano przesłanki przy spełnieniu których organ może nie uwzględnić wniosku dowodowego strony. Dopuszczono możliwość przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka, jeżeli protokół z przesłuchania tego świadka w innym postępowaniu włączono jako dowód w sprawie. Wprowadzono zakaz zastępowania przesłuchania świadka jego wyjaśnieniami udzielonymi na piśmie. Proponuje się, aby przesłuchanie strony postępowania, świadka lub biegłego mogło nastąpić przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość. Proponuje się także wprowadzenie obowiązku podawania personaliów świadka, który ma zostać przesłuchany w informacji o planowanej czynności dowodowej. Wprowadzono możliwość przeprowadzenia konfrontacji - w celu wyjaśnienia sprzeczności, co do istotnych okoliczności stanu faktycznego sprawy, w zakresie złożonych zeznań lub sporządzonych opinii.

Planowane rozwiązania służyć mają pogłębianiu u obywateli zaufania do organów podatkowych w toku prowadzonych postępowań i kontroli. Służą wzmocnieniu gwarancji proceduralnych dla strony postępowania, a jednocześnie służą usprawnieniu przebiegu postępowania.

Rozprawa

Proponuje się utrzymanie możliwości wykorzystania tej procedury w ramach prowadzonego postępowania przed organem drugiej instancji. Przyjęcie proponowanego rozwiązania, powinno przyczynić się do skrócenia postępowania w sprawie.

Umowa podatkowa

Ustanowiono prawną podstawę do konsensualnego rozwiązywania sporów podatkowych poprzez zawarcie w nowej ordynacji podatkowej normy kompetencyjnej dla organów podatkowych do zawierania umów z podatnikami oraz określenie w przepisach formy procesowej i skutków prawnych takich porozumień.

Norma kompetencyjna przewiduje, że umowa może zostać zawarta w szczególności w przypadku trudnych do usunięcia wątpliwości co do stanu faktycznego w sprawie. Katalog obszarów możliwych uzgodnień jest otwarty (niewyczerpujący). Umowy podatkowe będą zawierane po przeprowadzeniu uzgodnień między podatnikiem a organem podatkowym i dokumentowane protokołem, stwierdzającym m.in. zakres i treść dokonanych uzgodnień. Umowa będzie mogła zostać zawarta w dowolnej procedurze podatkowej.

Proponowane rozwiązanie pozwoli zwiększyć efektywność prowadzonych sporów podatkowych poprzez wygaszenie części z nich, ograniczenie kosztów postępowań, w tym kosztów procesowych. Nastąpi również zmniejszenie współczynnika zaskarżalności decyzji podatkowych przez odwołania i skargi do sądów administracyjnych, a w konsekwencji zmniejszenie obciążeń dla organów odwoławczych oraz sądów**.** Wprowadzenie przedmiotowej procedury zapewnieni również dobrowolne wykonanie przez podatnika - stronę zobowiązania podatkowego wynikającego z decyzji opartej na umowie i zwiększenie prawdopodobieństwa realizacji zobowiązań podatkowych w przyszłości.

Mediacja

Jako mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem podatkowym (pracownikiem działającym z jego upoważnienia) a podatnikiem, zostanie wprowadzona mediacja podatkowa – procedura rozwiązywania sporów z udziałem pośrednika - mediatora. Jej wszczęcie będzie możliwe na każdym etapie tego postępowania (tj. w I lub w II instancji).

Strony będą dokonywać swobodnego, wspólnego wyboru mediatora z listy prowadzonej przez Szefa KAS. Wynik

mediacji będzie dokumentowany w protokole zawierającym m.in. informację o treści umowy lub jej braku. Proponowane rozwiązanie pozwoli osiągnąć efekty wskazane powyżej w stosunku do umów. Równocześnie da ono lepsze zrozumienie prawnych i faktycznych uwarunkowań (aspektów) sprawy, spowoduje zmniejszenie napięć towarzyszących sporom - konfliktom, wypracowanie lepszego nastawienia uczestników sporów do siebie nawzajem, nawet w przypadku niezawarcia umowy.

Uproszczone postępowanie podatkowe

Proponuje się stworzyć model postępowania uproszczonego. Fundamentem postępowania uproszczonego powinien być brak postanowienia o wszczęciu, brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego oraz niesporządzanie uzasadnienia wydanej w tym trybie decyzji, które będzie konieczne tylko na żądanie strony wniesione już po doręczeniu decyzji. Termin do wniesienia odwołania będzie liczony dopiero od dnia doręczenia stronie uzasadnienia decyzji. Zastosowanie trybu uproszczonego wymaga bezwzględnie zgody lub wniosku strony. Ten nowy tryb procedowania przyczyni się do szybszego rozstrzygnięcia sprawy w zamian za rezygnację z pewnych gwarancji procesowych oraz zwiększy koncentrację zasobów organów podatkowych na sprawach trudnych, co daje pole do poprawy jakości i terminowości ich działania.

Odwołania

W projektowanym akcie wprowadzono możliwość złożenia skargi na decyzje organu pierwszej instancji, w sytuacji gdy obejmuje ona wyłącznie zarzuty naruszenia prawa materialnego. Ograniczono możliwość orzekania na niekorzyść strony w postępowaniu odwoławczym. Wydłużono z 14 dni do 30 dni termin do złożenia odwołania, a zażalenia z 7 do 14 dni.

Identyfikacja i ewidencja podatników

Wszystkie obecnie obowiązujące przepisy w zakresie ewidencji i identyfikacji podatników zostały co do zasady uwzględnione w projektowanych przepisach. Przepisy dotyczące ewidencji płatników składek na ubezpieczenia społeczne i ubezpieczenia zdrowotne zostały przeniesione do ustawy z dnia 13 października 1998 r. o systemie ubezpieczeń społecznych (Dz. U. z 2017 r. poz. 1778, ze zm.), a projektowane przepisy ordynacji podatkowej w zakresie identyfikacji i ewidencji będą miały odpowiednie zastosowanie.

Projektowane przepisy są dostosowane do praktyki identyfikacji podatkowej wynikającej z ustaw wchodzących w skład „Konstytucji Biznesu", w szczególności procesu nadania, odmowy, unieważnienia i uchylenia numeru NIP, z uwzględnieniem potrzeby jego uproszczenia.

Interpretacje i informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego

Proponuje się wprowadzić możliwość występowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych do Naczelnego Sądu Administracyjnego z wnioskiem o wyjaśnienie przepisów prawnych, których stosowanie wywołało rozbieżności w orzecznictwie sądów administracyjnych w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji ogólnej.

Konsultacja skutków podatkowych transakcji

Proponuje się wprowadzenie procedury konsultacyjnej (jako typu postępowania podatkowego), w której wnioskodawca oraz organ podatkowy będą mogli w trybie konsultacji dokonać uzgodnień dotyczących przeszłych rozliczeń podatkowych przed zaistnieniem ewentualnego sporu. W ramach procedury będą dokonywane ustalenia faktyczne oraz uzgodnienia między organem podatkowym a podatnikiem. W postępowaniu konsultacyjnym będą wydawane decyzje podatkowe. Decyzje te, na zasadach ogólnych, będą wiążące dla organu podatkowego i podatnika oraz będą podlegać zaskarżeniu. W przyszłym postępowaniu podatkowym organ podatkowy nie będzie mógł zająć stanowiska różniącego się od wyrażonego w tej decyzji. Korzystanie z procedury konsultacyjnej będzie odpłatne.

Proponowane rozwiązanie pozwoli wyposażyć podatników w cenny instrument uzyskiwania pewności prawa w sprawach złożonych i istotnych dla ich działalności. Nastąpi ograniczenie liczby sporów, a jeżeli takie powstaną będą prowadzone w warunkach mniej antagonizujących strony.

Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania

Biorąc pod uwagę ochronę wpływów budżetowych, utrzymanie przedmiotowej instytucji jest niezbędne. Wprowadzenie tego rozwiązania do polskiego systemu prawa podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r. uporządkowało system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej, jak również umocniło autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego. Dlatego też wskazane regulacje winny mieć zastosowanie w przypadku agresywnej optymalizacji podatkowej, której zasadniczym celem jest uzyskanie korzyści podatkowej. Proponuje się również zachowanie funkcji niezależnego nadzoru ekspercko - społecznego sprawowanego przez Radę ds. Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Odmiennie od obowiązującego rozwiązania, dokonano podziału scentralizowanej obecnie instytucji poprzez umieszczenie w Dziale I (przepisy ogólne), odrębnych rozdziałów „Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania" i „Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania", natomiast procedurę w tym zakresie unormowano w Dziale IV (postępowania szczególne), w rozdziale 4 „Przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania", podzielonym na trzy oddziały.

Program Współdziałania

Ustanowiono zrębową regulację programu poprawnego rozliczenia opartego na współpracy (tzw. cooperative compliance).

Program będzie maksymalnie odformalizowany i oparty na osobistym zobowiązaniu biorących w nim udział osób będących decydentami w podmiocie gospodarczym oraz w organie podatkowym – na porozumieniu między podatnikiem a administracją oraz na dobrej woli i zaufaniu okazywanym przez obie strony w praktyce. Każda ze stron będzie mogła

swobodnie zdecydować o przystąpieniu oraz ewentualnym wystąpieniu z programu.
Program będzie adresowany tylko do największych podatników.
Wdrożenie tej procedury umożliwi, w miarę potrzeby, monitorowanie rozliczeń podmiotów strategicznych w czasie rzeczywistym. Spowoduje również, w przeważającej mierze, przesunięcie funkcji kontrolnej do wnętrza podatnika, a tym samym obniżenie kosztu tej kontroli dla organów podatkowych i umożliwienie im lepszej alokacji zasobów. Nastąpi zmniejszenie obciążeń administracyjnych przedsiębiorców wiążących się z przestrzeganiem prawa podatkowego, a kontrole organów podatkowych będą dla tej grupy podmiotów zdecydowanie mniej liczne i uciążliwe.

Ustalanie wartości rzeczy lub praw majątkowych

W ramach procedury ustalania wartości zasadą będzie określanie wartości rzeczy lub praw majątkowych w pierwszej kolejności przez podatnika, a w przypadku, gdy podatnik nie określi tej wartości albo wartość określona przez niego nie będzie odpowiadała według wstępnej oceny organu podatkowego wartości rynkowej, po bezskutecznym wezwaniu zobowiązanego organ ten będzie uprawniony do określenia przedmiotowej wartości. Wskazana procedura określa zarówno zasady przeprowadzenia wstępnej oceny wartości, jak również zasady ustalania wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych, w sytuacji, gdy do ustalania tej wartości będzie powoływany biegły. Przyjęcie przedmiotowych regulacji ujednolici w większości przypadków zasady określania wartości rzeczy lub praw majątkowych dla celów podatkowych.

Odtwarzanie akt

Wprowadzenie rozwiązania zaproponowanego w projektowanej ordynacji podatkowej dotyczącego materii odtwarzania akt ma charakter nowatorski. Oczekiwane efekty wiążą się przede wszystkim z wykorzystaniem tej procedury w przypadku zaginięcia akt lub ich zniszczenia w całości lub w części. Wprowadzenie rozwiązania w zakresie odtwarzania akt zapewnieni kompleksowy charakter regulacji prawnych dotyczących procedury podatkowej i z pewnością wyeliminuje aktualny problem związany z brakiem podstaw prawnych do odtwarzania akt.

Udział prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Praw Podatnika

Rozwiązania zaproponowane w projekcie ordynacji podatkowej, dotyczące udziału w procedurach podatkowych prokuratora, Rzecznika Praw Obywatelskich i Rzecznika Praw Podatnika, jednoznacznie porządkują tę problematykę. Oczekiwane efekty będą związane przede wszystkim z usunięciem wątpliwości w zakresie kompetencji oraz statusu prawnego prokuratora i Rzecznika Praw Obywatelskich w procedurach podatkowych.

Skargi i wnioski

Rozwiązania zaproponowane w projektowanej ustawie dotyczące materii skarg i wniosków porządkują tą problematykę w ten sposób, że przepisy prawa podatkowego będą zawierały wyraźną regulację prawną odsyłającą do odpowiedniego stosowania przepisów k.p.a. w zakresie skarg i wniosków, co upowszechni tę formę dochodzenia swoich praw w sporach z organami podatkowymi.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

W większości państw OECD ogólne prawo podatkowe jest uregulowane w odrębnej ustawie. Są to częściowe kodyfikacje prawa podatkowego, nie obejmujące przepisów regulujących podatki składające się na system podatkowy (m.in. Niemcy, Hiszpania, Estonia, Czechy, Węgry). Kodeksy podatkowe kompleksowo ujmujące przepisy prawa podatkowego funkcjonują m.in. we Francji, Rosji, Ukrainie, Białorusi a także Stanach Zjednoczonych. Komisja poddała analizie cztery modelowe kodeksy podatkowe, a mianowicie: Tax Code of the Republic of Taxastan, A Hypothetical Tax Law z 29 września 2000 r. opracowany przez MFW, Modelowy kodeks podatkowy Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT) opracowany przez organizację służb skarbowych państw Ameryki Środkowej, a także Organizacji Państw Amerykańskich (OEA) oraz Modelowy Kodeks Podatkowy dla Państw - Członków WNP. Przygotowując projekt brano pod uwagę regulacje funkcjonujące w Niemczech, Hiszpanii, Francji, Włoszech, USA, Czechach, Rosji, Ukrainie, Estonii, a także na Węgrzech.

Możliwość załatwiania spraw w drodze umów (ugód) między podatnikami występuje m.in. w Wielkiej Brytanii, Kanadzie, USA, Australii, we Włoszech i w Chorwacji.

Mediacja w sprawach podatkowych wykorzystywana jest w wielu państwach, nie tylko anglosaskich (Wielka Brytania, Kanada, Australia, USA), ale także takich jak Holandia, Włochy czy Chorwacja.

Programy „cooperative compliance" zostały wprowadzone lub są wprowadzane w kilkudziesięciu państwach. Raport OECD z 2013 r. wskazał 24 państwa, w których wdrożono program. Według nowszych danych 85% z 56 państw rozwiniętych i „rynków wschodzących", które zostały objęte badaniem OECD Forum on Tax Administration, przyjęło specjalny model przestrzegania prawa podatkowego dla największych podatników („large business"), a 32 z nich wdrożyły lub planują wdrożyć program „cooperative compliance" w ścisłym sensie (OECD (2015), *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, OECD Publishing, Paryż, sierpień 2015, s. 128-132). Programy te są wprowadzane także w państwach takich jak Rosja.
Wzorem mechanizmów znanych w niektórych krajach zachodnich, w 2010 r. wdrożono w Słowenii pilotażowy projekt pod nazwą „Nadzór Horyzontalny", wprowadzający rodzaj wzmocnionej współpracy (*enhanced relationship*) między

organami podatkowymi a niektórymi podatnikami.
Do uczestnictwa w programie zachęcono 721 dużych podatników korporacyjnych, z czego 18 odpowiedziało pozytywnie i zostało zaangażowanych do udziału w programie. Założenia projektu opierały się o wytyczne sformułowane w dokumentach organizacji międzynarodowych (m.in. OECD), a także uwzględniały doświadczenia holenderskiej administracji podatkowej. Po wstępnym spotkaniu przedstawicieli administracji podatkowej z osobami pełniącymi funkcje zarządcze w podmiotach uczestniczących w programie, zawarto z uczestnikami programu umowy, w których zobowiązali się oni do informowania administracji podatkowej o wszelkich kwestiach związanych z ich działalnością, z których mogą wynikać ryzyka podatkowe. Z kolei administracja podatkowa zobowiązała się do przedstawiania szybkich odpowiedzi, w oparciu o obowiązujące przepisy oraz do monitorowania wewnętrznych mechanizmów kontroli uczestnika projektu. Po zawarciu umów administracja podatkowa utworzyła grupy robocze pracujące nad implementacją projektu, z uwzględnieniem różnic branżowych istniejących pomiędzy uczestnikami (grupa finansowo-ubezpieczeniowa, grupa farmaceutyczna, grupa pozostałych dużych podatników). Następnie został sporządzony profil każdego uczestnika programu oraz przeprowadzono wstępne wywiady. Kluczową rolę w Monitoringu Horyzontalnym odgrywa analiza wewnętrznego systemu kontroli podatkowej uczestnika projektu. Obejmuje ona sprawdzenie oraz testowanie mechanizmów kontroli, które już zostały wdrożone u danego uczestnika, identyfikację ryzyk związanych z tymi mechanizmami oraz ich ocenę. Ostatnią fazą implementacji projektu jest bieżące monitorowanie (nadzór) podatnika, w oparciu o sporządzony uprzednio profil oraz dostęp do jego wewnętrznych mechanizmów kontroli podatkowej.

Normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu krajów, w tym takich, które mają zbliżone do polskiego systemy prawne. Wprowadzenie klauzuli zazwyczaj było początkowo uznawane za zamach na swobodę kształtowania umów i prawa podatnika (podobnie jak w Polsce w latach 2002-2003), jednak po ukształtowaniu się doktryny, orzecznictwa i praktyki te obawy zanikały. Dodać należy, że tylko w Polsce wprowadzenie klauzuli obejścia prawa podatkowego zostało zdyskwalifikowane przez Trybunał Konstytucyjny mimo, że badana przez Trybunał Konstytucyjny klauzula była i jest nadal porównywalna z klauzulami obowiązującymi i wprowadzanymi obecnie w innych państwach. W niektórych krajach działają, niezależne od administracji podatkowej, ciała opiniodawczo-doradcze w sprawie zastosowania klauzuli, których członkami są profesjonaliści zajmujący się prawem podatkowym oraz doświadczeni przedstawiciele administracji podatkowej. Ponadto w wielu krajach, w których obowiązuje klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania zapewniona jest też możliwość uzyskania uprzedniej opinii/interpretacji lub zbliżonego aktu administracyjnego w zakresie dopuszczalności działań planowanych przez podatnika tj. uznanie ich za dopuszczalną optymalizację podatkową albo unikanie opodatkowania spełniające przesłanki zastosowania klauzuli.

Dostępność administracji podatkowej w krajach UE i poza nią jest różna, a procedura uzyskiwania stanowiska władz skarbowych – niejednolita. Z reguły im bardziej „przyjazna" jest administracja, tym szybciej i w bardziej bezpośredni sposób możliwe jest uzyskanie potwierdzenia swojego stanowiska w sprawie stosowania przepisów podatkowych. Im zaś bardziej restrykcyjne podejście władz skarbowych w danym państwie, tym większe znaczenie zyskuje moc wiążąca uzyskanych interpretacji, gwarantująca pewną ochronę podatnikowi.
W wielu państwach Wspólnoty można uzyskać wiążące informacje o tamtejszych przepisach podatkowych. Jednak w każdym kraju inny jest ich zakres tematyczny czy publiczna dostępność. W Europie nie ma jednego modelu wiążących informacji podatkowych. Nie wprowadzono bowiem jednolitych unijnych reguł w tej sprawie. Stało się tak jedynie w przypadku unijnego prawa celnego, które zapewnia możliwość uzyskania wiążących informacji o klasyfikacji taryfowej towarów i o ich pochodzeniu. W Polsce każdy podatnik może uzyskać taką interpretację na piśmie praktycznie o wszystkich zagadnieniach podatkowych, a jeśli się z nią nie zgadza – może starać się przekonać organ interpretacyjny do swoich racji w sądzie administracyjnym. Te rozwiązania są dość wyjątkowe na tle innych krajów europejskich. W większości z nich nie ma możliwości zaskarżania interpretacji do sądów. W Szwecji istnieje podobna możliwość. Wiele krajów europejskich ogranicza ten zakres. W Danii administracja podatkowa nie odpowiada na pytania dotyczące VAT, cła i podatków związanych ze spadkami. W Holandii interpretacje mogą dotyczyć tylko niektórych spraw związanych z opodatkowaniem międzynarodowych struktur biznesowych. Podobnie jest we Francji, gdzie interpretacje dotyczą niewielu zagadnień, głównie międzynarodowego opodatkowania. W Czechach i Słowacji zakres wydawanych wiążących informacji jest ograniczony tylko do spraw cen transferowych. W praktyce jest to więc odpowiednik tzw. wiążących porozumień cenowych, dostępnych w polskim prawie i w wielu innych systemach.
Interpretacje są wydawane głównie przez władze skarbowe poszczególnych krajów. Jednak w Szwecji zajmuje się tym specjalna Rada ds. Uprzednich Interpretacji Podatkowych. Jest to instytucja niezależna od fiskusa, złożona z osób z dużym doświadczeniem w pracy w administracji, sądach oraz w sektorze prywatnym. Na zupełnie inne rozwiązanie zdecydowano się w Danii. Tam również powołano specjalną radę, ale jest ona dobierana według klucza politycznego. W Polsce interpretację otrzymuje się najpóźniej po 3 miesiącach od złożenia wniosku. Jest to krótki termin w porównaniu z innymi krajami. W Danii i w Hiszpanii władze mają na to pół roku. System przyspieszonych interpretacji wprowadzono w Portugalii. W krajach tych administracja podatkowa ma na odpowiedź zasadniczo150 dni. Ale istnieje także procedura ekspresowa, za którą trzeba zapłacić od 2,5 tys. do 25,5 tys. euro, zależnie od stopnia skomplikowania sprawy, o którą pyta podatnik. Jednak w większości krajów europejskich nie pobiera się opłat za wydanie interpretacji. W Polsce są dość symboliczne – 40 zł (czyli ok. 10 euro) od jednego stanu faktycznego, którego dotyczy interpretacja. Opłaty za

interpretacje istnieją w krajach skandynawskich: Danii, Finlandii i Szwecji, a także w Niemczech.
Wiążących interpretacji w ogóle nie mają podatnicy w wielu krajach europejskich, np. w Wielkiej Brytanii, Irlandii, Cyprze, Grecji i Luksemburgu. Oczywiście mogą uzyskiwać od tamtejszych władz skarbowych różne wyjaśnienia co do swoich bieżących i przyszłych działań w świetle prawa podatkowego. Chociaż takie informacje nie mają mocy wiążącej, to w praktyce podatnicy często o nie występują. Z informacji podawanych przez administracje podatkowe tych krajów wynika, że w praktyce organy skarbowe postępują według wydanych interpretacji (tj. są one „etycznie wiążące"). Sytuacja może wyglądać inaczej, jeśli podatnik postępuje inaczej, niż to przedstawił we wniosku o interpretację, albo gdy zmienią się przepisy. W krajach systemu prawa precedensowego (tj. w Wielkiej Brytanii i Irlandii) wpływ na to może mieć także ustalenie wykładni prawa przez sądy.
W dniu 8 grudnia 2015 r. Rada UE przyjęła dyrektywę 2015/2376 zmieniająca dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania (Dz.Urz.UE L332/1). Celem dyrektywy jest poprawa przejrzystości interpretacji prawa podatkowego dokonywanych przez państwa członkowskie na rzecz przedsiębiorstw w konkretnych przypadkach. Dyrektywa sprawia, że ilekroć jedno państwo członkowskie zajmie stanowisko w sprawie interpretacji prawa podatkowego lub uprzedniego porozumienia cenowego, każde inne zainteresowane państwo członkowskie będzie mogło monitorować sytuację i jej ewentualny wpływ na swoje dochody podatkowe. Dyrektywa jest jednym z pomysłów na ukrócenie uchylania się od płacenia podatków przez przedsiębiorstwa. Zobowiązuje państwa członkowskie do automatycznej wymiany informacji o wydawanych ex ante transgranicznych interpretacjach prawa podatkowego oraz o uprzednich porozumieniach cenowych. Państwo członkowskie, które takie informacje otrzyma, będzie mogło w razie potrzeby zażądać dodatkowych danych. Do przechowywania wymienianych informacji Komisja utworzyła bezpieczną bazę centralną. Według Dyrektywy „interpretacja prawa podatkowego" jest promesą, w której organy podatkowe informują podatnika, jak w konkretnym przypadku będą stosować przepisy prawa podatkowego. Natomiast „uprzednie porozumienie cenowe" to rodzaj interpretacji: organy podatkowe określają w niej, jak przedsiębiorstwa powinny między sobą ustalić ceny transferowe towarów i usług. Przyjęcie Dyrektywy poprzedziła Rezolucja Parlamentu Europejskiego z dnia 25 listopada 2015 r. w sprawie interpretacji prawa podatkowego i innych środków o podobnym charakterze lub skutkach (2015/2066(INI). Przepisy Dyrektywy obowiązują od 1 stycznia 2017 r.

Funkcjonowanie odrębnego przedawnienia wymiaru i poboru podatku jest rozwiązaniem przewidzianym w Modelowych kodeksach podatkowych Międzynarodowego Funduszu Walutowego, a także Centro Interamericano de Administraciones Tributarias (CIAT). Stosowane jest także w systemach prawnych innych państw, m.in. w Niemczech, Estonii, na Węgrzech, Hiszpanii czy w USA. Trzyletni okres przedawnienia wymiaru jako okres podstawowy występuje m.in. w Stanach Zjednoczonych, Kanadzie, Estonii, Belgii, Czechach, Francji, Holandii, Rosji, RPA. Pięcioletni okres przedawnienia wymiaru występuje m.in. w Niemczech, na Węgrzech, Austrii, Litwie, Słowacji, Szwajcarii, Turcji. Są przy tym państwa, gdzie okres ten trwa dłużej np. w Szwecji 6 lat, w Norwegii 10 lat.

W wielu krajach (Austria, RFN czy Hiszpania) przepisy podatkowe w zakresie następstwa prawnego spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych odsyłają do przepisów prawa cywilnego. W zakresie zaś następstwa prawnego podmiotów przekształconych odsyłają do unormowań ustrojowych. Jednakże w krajach tych następstwo prawne podmiotów przekształconych, jak i spadkobierców oparte jest o zasadę sukcesji uniwersalnej.

Na tle regulacji innych państw polskie rozwiązania w zakresie odpowiedzialności solidarnej za zobowiązania podatkowe są obecnie bardzo skromne. W szczególności nie uwzględniają one problematyki stosowania preferencji podatkowych wobec jednego ze zobowiązanych solidarnie. W art. 23 Modelowego kodeksu podatkowego CIAT (Centro Interamericano de Administraciones Tributarias) wskazuje się w tym zakresie, że konsekwencją odpowiedzialności solidarnej jest m.in. to, że zwolnienie lub umorzenie z obowiązku zwalnia wszystkich dłużników, z wyjątkiem przypadku, gdy korzyść została ograniczona do konkretnej osoby. W tej sytuacji organ podatkowy może żądać spełnienia świadczenia od pozostałych, z proporcjonalnym obniżeniem odnoszącym się do osoby, która skorzystała z ww. preferencji. Rozbudowane rozwiązania w zakresie odpowiedzialności solidarnej zawierają także np. art. 41 i 42 oraz art. 175 hiszpańskiej ordynacji podatkowej.

Uregulowanie problematyki deklaracji podatkowych w osobnym rozdziale aktu prawnego regulującego ogólne prawo podatkowe jest właściwe zarówno niemieckiej, jak i austriackiej ordynacji podatkowej - por. §§ 149 – 153 (rozdział 2.2.) niemieckiej ordynacji podatkowej (Abgabenordnung), a także §§ 133 – 140 (rozdział 4.C.4) austriackiej ordynacji podatkowej (Bundesabgabenordnung). Ponadto w przepisach hiszpańskich - ustawa 58/2003 z dnia 17 grudnia - Ordynacja podatkowa deklaracjom poświęcono cały zespół artykułów (art. 119- 122).

W wielu państwach „zwykłe" procedury prowadzące do wydania interpretacji indywidualnych („private tax rulings") są ukształtowane w sposób zakładający większy niż to jest w Polsce udział wnioskodawcy w postępowaniu oraz większą możliwość oddziaływania na wynik tego postępowania w drodze konsultacji i negocjacji. Podobne procedury obowiązują z sukcesem w innych, rozwiniętych jurysdykcjach podatkowych (por. np. w USA *Pre-Filing Agreement Program*

http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program).

W prawie niemieckim kwestię identyfikacji podatników reguluje ustawa z 16 marca 1976 r. - Prawo daninowe (Abgabenordnung (AO), BGBl. z 2002 r. Nr I, s. 3869, ze zm.). Przepisy od § 139a do § 139d tego aktu ustanawiają instytucję tzw. znaku identyfikacyjnego podatników (*Identifikationsmerkmal)*

Elementy procedury ustalania wartości rynkowej zostały uregulowane w akcie ogólnego prawa podatkowego m.in. na Węgrzech (por. art. 126 ustawy 2003. évi XCII. törvény az adózás rendjéről).

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy, płatnicy , inkasenci, osoby trzecie i następcy prawni (zobowiązani)	Ok.25.500.000 (podatnicy podatków dochodowych)	http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5008832/Informacja http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja	Poprawa warunków w kontaktach z organami podatkowymi. Zwiększenie świadomości nt. rozliczeń ciążących na tej grupie podmiotów i osiągnięcie w konsekwencji większej poprawności samoobliczenia podatku. Wzmocnienie mechanizmów ochronnych zobowiązanego co przekłada się bezpośrednio na zwiększenie zaufania do organów podatkowych.
Podatnicy strategiczni			Zwiększenie pewności dokonywanych rozliczeń. Mniejsza liczba kontroli. Zwiększenie możliwości rozwoju.
Organy Krajowej Administracji Skarbowej	1. izby administracji skarbowej (16) 2. urzędy skarbowe (400) 3. urzędy celno-skarbowe (16, wraz z delegaturami – 45 i oddziałami celnymi - 143).	https://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna	Stosowanie przepisów ustawy
Rzecznik Praw Obywatelskich, Rzecznik Praw Podatnika i prokuratorzy			Możliwość uczestniczenia w toczącym się postępowaniu, w tym kontrolnym i czynnościach sprawdzających, na prawach strony. Możliwość występowania przez Rzecznika Praw Podatnika o wydanie interpretacji ogólnej i (w odniesieniu do określonej kategorii podatników) interpretacji indywidualnej.
Wojewódzkie sądy administracyjne, Naczelny Sąd Administracyjny	wojewódzkie sądy administracyjne - 16, Naczelny Sąd Administracyjny - 1	http://www.nsa.gov.pl	Zniesienie obowiązku wyczerpania toku instancji dla zaskarżenia decyzji organu podatkowego pierwszej instancji do wojewódzkiego sądu administracyjnego, gdy przedmiotem sporu, są wyłącznie przepisy prawa

			materialnego. Wprowadzenie możliwości kierowania przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych wniosku do Naczelnego Sądu Administracyjnego o wydanie uchwały abstrakcyjnej w zakresie stosowania prawa podatkowego.
Podatnicy podatku od towarów i usług oraz podatnicy podatku akcyzowego			Likwidacja podwyższonej 150 % stawki odsetek za zwłokę dla tych podatków.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt ustawy został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny. Konsultacje publiczne zostały przeprowadzone w okresie od 20 lipca do 7 września 2018 r.

W celu przeprowadzenia opiniowania i szerokich konsultacji publicznych projekt został przekazany m.in. do następujących podmiotów:

1. Pierwszy Prezes Sądu Najwyższego,
2. Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego,
3. Prezes Narodowego Banku Polskiego,
4. Prezes Komisji Nadzoru Finansowego,
5. Prezes Urzędu Ochrony Konkurencji i Konsumentów,
6. Przewodniczący Krajowej Rady Doradców Podatkowych,
7. Prezes Naczelnej Rady Adwokackiej,
8. Prezes Krajowej Rady Radców Prawnych,
9. Prezes Krajowej Rady Notarialnej,
10. Prezes Polskiej Izby Biegłych Rewidentów,
11. Zarząd Główny Stowarzyszenia Księgowych w Polsce,
12. Prezes Zarządu Polskiej Izby Biur Rachunkowych,
13. Prezes Związku Banków Polskich,
14. Kasa Krajowa Spółdzielczych Kas Oszczędnościowo – Kredytowych,
15. Prezes Związku Rzemiosła Polskiego,
16. Prezes Krajowej Izby Gospodarczej,
17. Rada Dialogu Społecznego,
18. Prezydent Konfederacji Lewiatan,
19. Prezes Business Centre Club,
20. Prezydent Pracodawców Rzeczypospolitej Polskiej,
21. Prezes Związku Przedsiębiorców i Pracodawców,
22. Przewodniczący Komisji Krajowej NSZZ „SOLIDARNOŚĆ”,
23. Przewodniczący Ogólnopolskiego Porozumienia Związków Zawodowych,
24. Przewodniczący Forum Związków Zawodowych
25. Prezes Zakładu Ubezpieczeń Społecznych
26. Prezes Krajowej Izby Rozliczeniowej S.A.

Wyniki opiniowania i konsultacji publicznych zostały omówione w odpowiednio w raporcie z opiniowania i 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												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												
Saldo ogółem												
budżet państwa												
JST												
pozostałe jednostki (oddzielnie)												

Źródła finansowania	W projekcie przewidziano szereg nowych rozwiązań, które służą ochronie praw podatnika w jego relacjach z organami podatkowymi oraz przyczynią się do zwiększenia skuteczności oraz efektywności wymiaru i poboru podatków. Przewiduje się, że proponowane w projekcie rozwiązania przyniosą korzyści długofalowe, m.in. w postaci ustabilizowania dochodów podatkowych. Jednakże ze względów ostrożnościowych wynikających z braku możliwości dokładnego oszacowania wpływu projektu na dochody publiczne, nie uwzględniono pozytywnego wpływu regulacji na sektor finansów publicznych, tj. budżet państwa i JST. Należy podkreślić, iż celem projektu nie jest pobieranie dodatkowych opłat. Dochody uzyskane z opłat przewidzianych w projekcie zostaną przeznaczone na sfinansowanie kosztów administracyjnych związanych z funkcjonowaniem administracji skarbowej. Projekt m.in. ulepsza istniejące procedury i wprowadza nowe. Oszczędności jakie administracja osiągnie dzięki uproszczeniu i nowym niewładczym procedurom są trudne do skwantyfikowania. Przyniosą one głównie korzyści organizacyjne dla Krajowej Administracji Skarbowej polegające na lepszej alokacji zasobów. Wprowadzenie nowych rozwiązań może wiązać się z koniecznością poniesienia dodatkowych wydatków przez budżet państwa i jednostki samorządu terytorialnego. Wydatki budżetu państwa zostaną sfinansowane w ramach limitu części nr 19, której dysponentem jest minister właściwy do spraw budżetu, finansów publicznych i instytucji finansowych, a w przypadku wydatków ponoszonych przez jednostki samorządu terytorialnego z budżetów jednostek samorządu terytorialnego uchwalanych na dany rok.
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	**I. Wpływ projektu na dochody sektora finansów publicznych** Przewiduje się, że zaplanowane w projekcie nowe rozwiązania powinny przynieść korzyści dla sektora finansów publicznych w postaci: – ustabilizowania dochodów podatkowych, – ograniczenia kosztów postępowań ponoszonych przez administrację skarbową oraz kosztów działalności Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego, – lepszej alokacji zasobów w Krajowej Administracji Skarbowej. Kwantyfikacja wskazanych korzyści w sposób ilościowy nie jest możliwa z uwagi na brak danych pozwalających na dokonanie przedmiotowych szacunków. Do działań, które mogą mieć pozytywny wpływ na sektor finansów publicznych zaliczono: – przyspieszenie i ułatwienie komunikacji z podatnikiem, z uwagi na upowszechnienie komunikacji elektronicznej; – udoskonalenie przepisów regulujących funkcjonowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania; – wprowadzenie przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych; – wprowadzenie możliwości orzekania o nadpłacie w decyzjach cząstkowych i po upływie okresu przedawnienia; – wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego tj. ustanowienie

specjalnej procedury postępowania w sprawach dotyczących zobowiązań podatkowych w kwocie do 5 tys. zł (wprowadzenie procedury uproszczonej) oraz wyeliminowanie postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku (tj. do 50 zł);
- uporządkowanie nadzwyczajnych trybów wzruszania decyzji ostatecznych;
- sprecyzowanie przesłanek stosowania rygoru natychmiastowej wykonalności;
- uporządkowanie zasad stosowania i miarkowania kar porządkowych;
- ograniczenie kosztów postępowań – w związku z wprowadzeniem konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja podatkowej, umowy o współdziałanie, procedura konsultacyjna – konsultacje skutków podatkowych transakcji).

Poniżej przedstawiono szczegółowe informacje dotyczące wybranych wyżej wymienionych rozwiązań.

Upowszechnienie korespondencji elektronicznej

Środki elektroniczne w nowej ordynacji są traktowane jako podstawowy sposób komunikowania się organu z podatnikiem oraz innymi instytucjami. Najważniejsze zmiany w tym obszarze to wprowadzenie obowiązku komunikowania się z organem podatkowym przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej przez:
- użytkownika portalu podatkowego w zakresie spraw załatwianych przez portal podatkowy,
- użytkownika profilu zaufanego, jeżeli podał adres elektroniczny,
- podatnika czynnego podatku od towarów i usług,
- przedsiębiorcy w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców, z wyłączeniem mikroprzedsiębiorcy,

oraz zniesienie ograniczenia w kontaktach za pomocą środków komunikacji elektronicznej z samorządowymi organami podatkowymi. Ponadto doprecyzowano przepisy o obowiązku posiadania przez profesjonalnych pełnomocników (adwokatów, radców prawnych, doradców podatkowych) adresów elektronicznych powiązanych z portalem podatkowym lub z systemem teleinformatycznym organu podatkowego, który obsługuje elektroniczną skrzynkę podawczą tego organu i umożliwia doręczanie pism tym pełnomocnikom. Wszystkie te regulacje nie tylko usprawnią kontakt, ale także zmniejszą koszty ponoszone przez organy podatkowe, w tym samorządowe organy podatkowe (koszty papieru, materiałów biurowych, zakupu, użytkowania i serwisu drukarek, koszty wysyłki i przechowywania dokumentów). Upowszechnienie korespondencji elektronicznej zmniejszy także koszty archiwizacji i składowania dokumentów (zmniejszenie zapotrzebowania na segregatory, szafy i powierzchnie do składowania dokumentów). Z uwagi na trudności w oszacowaniu kwot zmniejszenia wydatków odstąpiono od ujęcia tych oszczędności w dochodach.

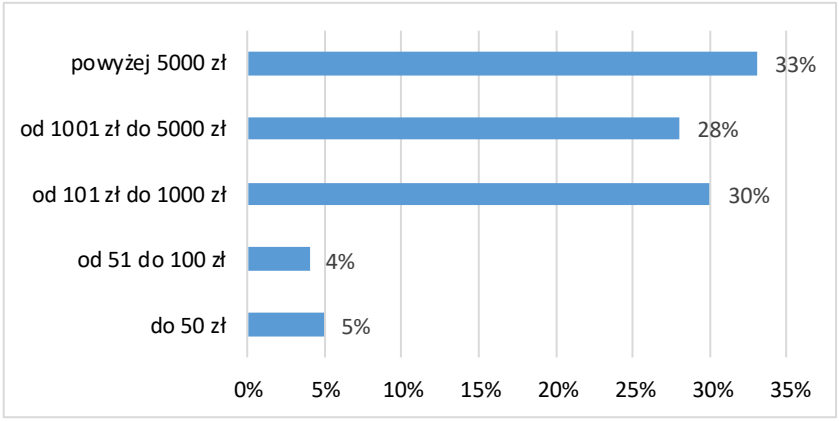
Zawieszenie postępowania w celu uwzględnienia rozstrzygnięcia dotyczącego strony w innej sprawie

Wprowadzenie możliwości zawieszenia postępowania na wniosek strony lub z urzędu, za zgodą strony, gdy wobec strony toczy się inne postępowanie, w tym przed sądem, którego rozstrzygnięcie może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji może przyczynić się do zmniejszenia liczby sporów, w tym liczby odwołań, a w konsekwencji do zmniejszenia liczby skarg i skarg kasacyjnych wnoszonych odpowiednio do wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego. W efekcie powinno nastąpić obniżenie całkowitych kosztów zawieszonych postępowań podatkowych oraz postępowania sądowoadministracyjnego zasądzonych na niekorzyść organów podatkowych. Ze względu na prawdopodobnie niewielkie oszczędności w powyższym obszarze i trudności w ich oszacowaniu odstąpiono od ujęcia tych oszczędności w dochodach.

Decyzje cząstkowe

Są to decyzje, w których określona jest jedynie część zobowiązania podatkowego, wskazana przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub wynikająca z wniosku o przeprowadzenie procedury konsultacyjnej. Zobowiązanie podatkowe w przypadku wydania decyzji cząstkowej wynika po części z tej decyzji (stąd nazwa), a w pozostałym zakresie ze złożonej przez podatnika deklaracji podatkowej. Możliwość wydania takiej decyzji usprawni przebieg postępowań z wniosku podatnika, gdzie istnieje potrzeba określenia zobowiązania w niewielkim zakresie (np. podatnik wnioskuje o stwierdzenie nadpłaty w wysokości 100 zł w sytuacji, gdy zobowiązanie wynosi 1 mln zł). W takiej sytuacji organ nie musi prowadzić

	całego postępowania wymiarowego obejmującego całokształt stanu faktycznego mającego wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, tylko ograniczy się do rozstrzygnięcia co do wysokości podatku od przedmiotu wskazanego przez podatnika. Rozwiązanie to przyczyni się do zwiększenia efektywności prowadzonych postępowań podatkowych. **Wprowadzenie efektywnego modelu postępowania podatkowego** Przedstawione w projekcie nowe rozwiązania odnośnie przebiegu postępowania podatkowego przyczynią się do lepszej alokacji zasobów Krajowej Administracji Skarbowej skutkujących m.in. zwiększeniem zaangażowania w sprawach przynoszących wymierne korzyści dla budżetu państwa. Zgodnie z projektem zmiana procedury postępowania organów podatkowych dotyczyć będzie postępowań w sprawach: – zobowiązań podatkowych opiewających na kwotę do 5 tys. zł, dla których przewidziano wprowadzenie specjalnej procedury uproszczonej oraz, – dotyczących podatku poniżej 50 zł, w stosunku do których organy podatkowe nie będą miały obowiązku ich wszczynania, a w sprawach wszczętych będą uprawnione do ich umorzenia. Obecnie postępowanie dotyczące 50 zł i 500 mln zł prowadzone jest według tych samych reguł. Obciąża to nadmiernie organy podatkowe i powoduje, że koszty postępowania są bardzo wysokie, często przekraczają kwotę uzyskanego podatku. *Postępowanie uproszczone* Zgodnie z projektem postępowanie uproszczone będzie prowadzone w sprawach, w których organ podatkowy będzie mógł, za zgodą strony, od razu wydać decyzję, jeżeli nie ma potrzeby prowadzenia postępowania dowodowego (stan faktyczny nie budzi wątpliwości) lub kwota podatku nie przekracza 5000 zł. Uproszczenie procedury spowoduje, że sprawy będą załatwiane szybko, w terminie nie dłuższym niż 14 dni. Tryb uproszczony usprawni załatwianie drobnych spraw, zmniejszy nakład pracy organów i koszty z tym związane. Wszczęcie i prowadzenie postępowania uproszczonego następuje na wniosek lub za zgodą strony. Strona będzie także decydować o ewentualnym złożeniu wniosku o doręczenie uzasadnienia decyzji i złożeniu odwołania. W takim przypadku trudno jest oszacować kwoty zmniejszenia wydatków. Stąd odstąpiono od ujęcia tych oszczędności w dochodach. *Zaniechanie postępowań dotyczących bagatelnych kwot podatku* W odniesieniu do spraw, których przedmiotem są zobowiązania o niewielkich, bagatelnych kwotach tj. do 50 zł, mając na uwadze fakt, iż kwota zobowiązania podatkowego w wielu przypadkach nie pokrywa kosztów administracji skarbowej wynikających z nakładów pracy związanych z prowadzeniem postępowania, przygotowaniem rozstrzygnięcia, doręczenia pism itp. uznano, iż z uwagi na marginalny wpływ ww. postępowań na budżet państwa zasadne jest odstąpienie od ich procedowania na rzecz prowadzenia postepowań w sprawach przynoszących wymierne korzyści dla budżetu państwa. W projekcie wprowadzono zakaz procesowy polegający na niewszczynaniu z urzędu oraz umarzaniu wszczętego z urzędu postępowania, dotyczy sytuacji gdy spodziewana kwota uszczuplenia nie przekracza kwoty 50 zł. W zakresie podatków stanowiących dochody jednostek samorządu terytorialnego, gdzie zazwyczaj wymierzane są niższe kwoty zobowiązań oraz różnie, w zależności od specyfiki i obszaru gminy, mogą kształtować się koszty postępowania, rada gminy będzie uprawniona do wprowadzenia wskazanej wyżej reguły oraz ewentualnego obniżenia ustawowo określonego limitu bagatelności wszczęcia lub prowadzenia postępowania podatkowego. Wprowadzana regulacja powinna pozwolić na dokonanie oszczędności w wydatkach na nieefektywne postępowania wymiarowe. Z uwagi na trudności w oszacowaniu kwot zmniejszenia wydatków odstąpiono od ujęcia tych oszczędności w dochodach. Z danych Ministerstwa Finansów wynika, że rozkład procentowy postępowań podatkowych w sprawie określenia wysokości zobowiązania lub orzeczenia odpowiedzialności podatkowej kształtował się następująco:



Źródło: Dane własne MF

Z wyżej powołanych danych wynika, że 67% postępowań podatkowych prowadzonych było w sprawach dotyczących zobowiązań opiewających na kwotę do 5 tys. zł, w tym 5% w sprawach dotyczących bagatelnych kwot podatku (do 50 zł).

Oznacza to, że ok. 2/3 postępowań podatkowych w tych sprawach mieści się w przedziale kwotowym poniżej 5 tys. zł. Ostrożnie zakładając, że tylko połowa stron postępowania wyrazi zgodę na taki model to nadal oznaczałoby, że 1/3 postępowań będzie prowadzona w modelu uproszczonym.

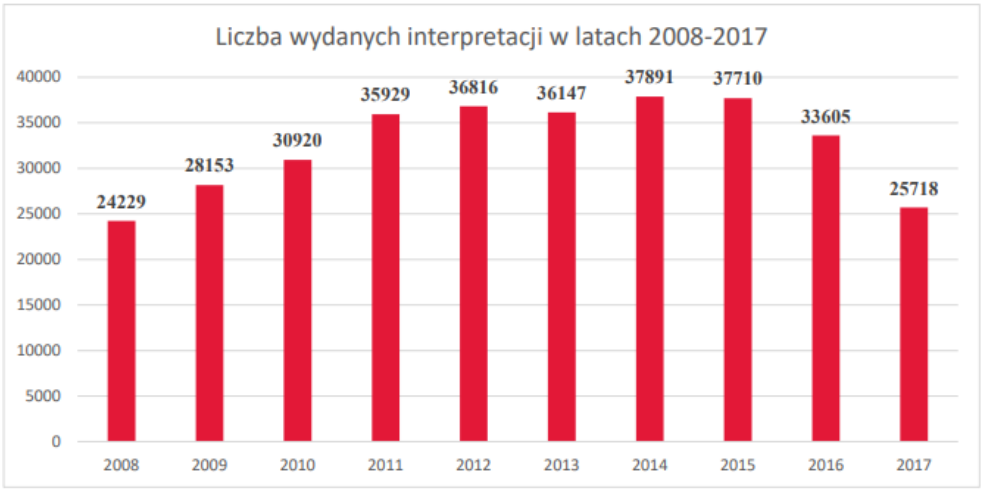
Jednocześnie w ok 5%, spraw ze względu na limit bagatelności, nie byłoby konieczności prowadzenia postępowania w sprawie (niewszczynanie postępowania lub umorzenie wszczętego), co umożliwi skupienie działań kontrolnych (podatkowych) na najpoważniejszych sprawach, w szczególności związanych z wyłudzeniami podatkowymi i uchylaniem się od opodatkowania. Proponowana zmiana spowoduje również obniżenie kosztów prowadzonych postępowań i oszczędność czasu podatnika.

Wpływ wprowadzenia konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja podatkowa, umowy o współdziałanie, procedura konsultacyjna – konsultacje skutków podatkowych transakcji) na dochody publiczne

Prawidłowość, że im większa wiedza podatników na temat treści prawa podatkowego, tym lepsze warunki wywiązywania się przez nich z obowiązków wynikających z prawa podatkowego oraz korzystania przez nich z ich praw, nie wymaga dowodu. Odpowiednia wiedza jest warunkiem *sine qua non* postępowania w zgodzie z normami prawa podatkowego. Ponadto fakt, że przyjazna administracja podatkowa w sposób komunikatywny i otwarty wspiera podatników w przestrzeganiu prawa wzmacnia ich motywację do takiego postępowania (jest to prawidłowość potwierdzona licznymi badaniami prowadzonymi w ramach psychologii ekonomicznej tzw. *tax compliance*).

Zauważyć należy, że na stale wysokim poziomie utrzymuje się liczba interpretacji indywidualnych wydawanych Krajową Informację Skarbową *(źródło*: dane MF: http://www.kis.gov.pl/documents/6609173/6735367/Informacja+z+dzia%C5%82alno%C5%9Bci+KIS+za+rok+2017.pdf):

Liczba wydanych interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w latach 2008-2017



Źródło: opracowanie własne na podstawie danych statystycznych KIS

Uregulowanie innych form pozyskiwania przez podatników informacji podatkowych, wraz z wiążącą się z nimi ochroną prawną, przyczyni się do zmniejszenia liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych.

Procedura konsultacyjna

Procedura konsultacyjna wypełnia lukę prawną uniemożliwiającą uzyskanie stanowiska co do skutków prawnych transakcji, a tym samym pozyskanie pewności konsekwencji podatkowych operacji gospodarczej *ex ante* (tj. przed wywiązaniem się sporu co do jej skutków podatkowych). Brak takiej możliwości potwierdza orzecznictwo sądów administracyjnych (wyrok NSA z dnia 25 lutego 2014 r., II FSK 484/12 i wyrok WSA w Warszawie z dnia 17 grudnia 2012 r., III SA/Wa 1800/14). Wprowadzenie procedury konsultacyjnej pozwoli usunąć ten brak – zaspokoić potrzebę, która zgodnie z przytoczonym orzecznictwem nie może zostać zaspokojona w trybie interpretacyjnym.

Wprowadzenie procedury jest odpowiedzią na zgłaszane przez podatników postulaty przeprowadzenia przez organ podatkowy kontroli poprawności ich rozliczeń podatkowych na ich wniosek. Dotyczy to zwłaszcza podatników, którzy dokonali skomplikowanych operacji gospodarczych (np. przekształceń) i nie są pewni, czy nie popełnili błędów wywołujących negatywne skutki podatkowe. W takiej sytuacji będą oni mogli wnioskować do organu podatkowego o wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych transakcji, których byli stroną lub uczestnikiem. W decyzji tej organ podatkowy może określić prawidłową kwotę podatku w przypadku, gdy stwierdzi, że podatnik źle określił wysokość podatku w deklaracji. Procedura ta różni się od interpretacji indywidualnych nie tylko możliwością wydania decyzji określającej. W trakcie procedury konsultacyjnej organ podatkowy nie ogranicza się jedynie do analizy danych przedstawionych przez podatnika (tak jest przy interpretacjach), ale faktycznie bada całość dokumentacji u podatnika w celu stwierdzenia poprawności przeprowadzonych przez niego rozliczeń.

Jest to więc „kontrola na zamówienie", która musi wiązać się z uiszczeniem opłaty, podobne jak przy porozumieniach w sprawach cen transakcyjnych. W toku postępowania podatnikowi przysługują liczne prawa, które pozwalają mu lepiej niż w postępowaniu standardowym realizować swój interes.

Wysokość opłaty od wniosku o konsultację wyniesie 1% wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji, przy czym dla konsultacji dotyczącej:

1) transakcji niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej – nie mniej niż 500 zł i nie więcej niż 1 000 zł;

2) transakcji związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej i wniosków składanych przez:
   a) mikroprzedsiębiorców i małych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 1000 zł i nie więcej niż 7 500 zł,
   b) średnich przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 2500 zł i nie więcej niż 25 000 zł,
   c) pozostałych przedsiębiorców w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców – nie mniej niż 5000 zł i nie więcej niż 50 000 zł.

W razie niemożności ustalenia wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji opłata od wniosku o konsultację będzie miała charakter ryczałtowy tzn. jej wysokość będzie równa połowie wartości górnej granicy przedziałów kwotowych wskazanych powyżej.

Zgodnie z projektem dochody z tytułu opłaty za konsultację będą stanowić

- dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego - w przypadku gdy organem właściwym w zakresie podatku, którego dotyczy konsultacja, jest samorządowy organ podatkowy (wójt, burmistrz, prezydent miasta, starosta lub marszałek województwa),
- dochód budżetu państwa - w pozostałych przypadkach.

Wysokość dochodów publicznych możliwych do uzyskania w ciągu roku z tytułu opłaty za konsultację zależy od:

- liczby wniosków o konsultacje;
- wartości transakcji;
- czasu realizacji procedury konsultacyjnej;
- kosztów realizacji nowej procedury przez administrację skarbową (m.in. kosztów związanych z organizacją spotkania uzgodnieniowego).

Z uwagi jednak na brak danych szacunkowych pozwalających na predykcję ilości wskazanych postępowań, w określeniu wysokości wpływów budżetowych wynikających z projektu nie zostały one uwzględnione. Wprawdzie, zgodnie z treścią przepisów projektowanych w przedmiotowej ustawie, wzrost wpływów budżetowych może nastąpić również w związku z uzyskanymi wpływami z tytułu opisywanych opłat, to jednak wprowadzenie instytucji procedury konsultacyjnej pomyślane jest w tym przypadku przede wszystkim jako konstrukcja o charakterze wspomagającym podatników w dokonywaniu rozliczeń podatkowych oraz wspierających relacje organ – podatnik, stanowiąc odpowiedź na zgłaszane przez podatników postulaty. W związku z tym należy założyć, że opłaty te stanowić będą jedynie ułamek wpływów budżetowych (uwzględniając pośrednie wpływy budżetowe wynikające z charakteru instytucji i jej oddziaływania na podatników), oraz nie mogą stanowić o ocenie zasadności wprowadzenia przedmiotowej instytucji.

Dodatkowo należy wskazać, iż skutkiem pośrednim wprowadzenia procedury konsultacyjnej może być ograniczenie kosztów postępowań administracyjnosądowych ponoszonych przez administrację skarbową oraz kosztów działalności Wojewódzkich Sądów Administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego z uwagi na ograniczenie liczby skarg wniesionych w sprawach podatkowych.

O potrzebie wprowadzenia omawianej instytucji prawnej świadczą jednak doświadczenia innych jurysdykcji podatkowych, które wprowadziły podobne rozwiązania. Obowiązują one z sukcesem np. w Stanach Zjednoczonych *Pre-Filing Agreement Program* http://www.irs.gov/Businesses/Pre-Filing-Agreement-Program. Doświadczenia administracji skarbowej Stanów Zjednoczonych w zakresie procedury konsultacyjnej wskazują, iż instytucja ta przyniosła wymierne korzyści podatnikom i administracji skarbowej w szczególności w postaci oszczędności kosztów postępowania.

Umowa podatkowa

Zgodnie z projektem, umowa podatkowa jest nową instytucją procedury podatkowej. Dotyczy ona konsensualnego sposobu załatwiania spraw podatkowych poprzez zawarcie umowy podatkowej między podatnikami a organami podatkowymi. Przyjęto, że umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej – tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy.

Możliwość zastosowania tej procedury została ograniczona do określonych wskazanych w ustawie przypadków obejmujących zastosowanie m.in. do ustaleń stanu faktycznego, ustalenia wartości lub charakteru transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też zastosowania ulg w spłacie zobowiązań (np. ilość rat albo termin odroczenia podatku).

Proponowane konsensualne załatwianie spraw (w tym podatkowych) może przyczynić się, w sposób pośredni, do wzrostu wysokości dochodów sektora finansowego. Efektem wprowadzenia takiej procedury jest bowiem wpływ na sprawność, szybkość i prostotę rozliczenia oraz przebieg samego postępowania. Wprowadzenie procedury opartej na zasadzie konsensusu przyczynić może się do oszczędności czasu i środków finansowych obu stron (potencjalnego lub zaistniałego) sporu, zwiększa efektywność działania organów podatkowych, pozwala na odciążenie sądów administracyjnych. Podstawową korzyścią wynikającą z instytucji jest załatwienia sprawy w sposób, w którym obie strony są usatysfakcjonowane. Taki sposób rozpatrzenia sprawy podatkowej daje szanse dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika, ograniczając konieczność ponoszenia kosztów związanych z egzekucją zobowiązań podatkowych.

Proponowane rozwiązanie wpłynie także na zwiększenie efektywności prowadzonych sporów podatkowych poprzez wygaszenie części z nich, ograniczenie kosztów postępowań, w tym kosztów procesowych. Nastąpi również zmniejszenie współczynnika zaskarżalności decyzji podatkowych przez odwołania i skargi do sądów administracyjnych, a w konsekwencji zmniejszenie obciążeń dla organów odwoławczych oraz sądów**.**

Kwantyfikacja wskazanych oszczędności w sposób ilościowy nie jest możliwa z uwagi na brak danych pozwalających na dokonanie przedmiotowych szacunków.

Mediacja podatkowa

Na potencjał mediacji podatkowej wskazują doświadczenia z wdrożenia programów pilotażowych stosowania alternatywnych metod rozwiązywania sporów podatkowych przez brytyjskie służby podatkowe i celne *Her Majesty's Revenue and Customs* (HMRC). Sukces tych programów doprowadził do przyjęcia form wspomaganego ADR – koncyliacji i mediacji w bieżącej działalności HMRC.

Z Raportu HMRC podsumowującego efekty zrealizowanego w 2011 r. programu pilotażowego facylitacji/mediacji dla małych i średnich przedsiębiorstw oraz osób fizycznych wynika, że porozumienie zawarto w 58% spraw zaś częściowe porozumienie 8% spraw – przytoczone dane wskazują na dużą skuteczność tej instytucji.
(*źródło*: raport
http://webarchive.nationalarchives.gov.uk/20130605115351/http:/www.hmrc.gov.uk/news/adr-public-eval-report.pdf).

Ponadto wyniki programu pilotażowego facylitacji oraz mediacji dla spraw dużych i złożonych (*large and complex*), przeprowadzonego przez brytyjskie organy podatkowe w okresie lipiec 2011 r. - marzec 2012 r., wskazują, że facylitacja/mediacja zakończyła się sukcesem w 35% spraw.
(*źródło*: raport
https://www.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/236489/3852_ADR_Evaluation_Report_accessible.pdf).

Przewiduje się, że wprowadzenie mediacji wpłynie na poprawę relacji między podatnikami a organami podatkowymi oraz zwiększy efektywność realizacji zobowiązań podatkowych.
Z uwagi na brak reprezentatywnych danych odstąpiono od kwantyfikacji dochodów w tym zakresie.

Program Współdziałania

Istotą Programu Współdziałania jest współpraca i wspólne działania podatnika z organem podatkowym na rzecz prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych. Oparte jest ono całkowitą transparentność działań podatnika, który informuje organ o wszelkich istotnych i kontrowersyjnych kwestiach, mających wpływ na wysokość płaconych przez niego podatków. Organ podatkowy wie, co się dzieje u podatnika, a podatnik w zamian ma pewność poprawności jego rozliczeń podatkowych. Takie współdziałanie nie może z uwagi na jego

specyfikę być powszechnie wykorzystywane w relacjach organ – podatnik. Dlatego udział w nim jest dostępny wyłącznie dla podatników o istotnym znaczeniu gospodarczym.

Program Współdziałania stanowi proces i składa się z następujących elementów: wstępny audyt podatkowy, umowa o współdziałanie, porozumienia podatkowe i audytu podatkowy monitorujący.

Umowa o współdziałanie stanowi potwierdzenie chęci i możliwości stron przystąpienia do Programu Współdziałania. Stanowi potwierdzenie woli działania w sposób budujący wzajemne zaufanie i zrozumienia oraz działania transparentnego, które wychodzi poza dotychczasowe obowiązki nałożone przepisami prawa podatkowego.

Szef Krajowej Administracji Skarbowej będzie mógł podpisać z podatnikiem porozumienie podatkowe, w którym zawarte będzie wspólne stanowisko stron dotyczące m.in. rozwiązania danego problemu podatkowego, co pozwoli podatnikom obniżyć ryzyko podatkowe prowadzonej działalności gospodarczej poprzez gwarancję otrzymywania na bieżąco wiążących opinii administracji podatkowej oraz uniknąć ewentualnych, kosztownych i przewlekłych sporów.

Częścią Programu Współdziałania jest audyt podatkowy, który jest uprawnieniem Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do prowadzenia weryfikacji podatnika zarówno przed podpisaniem umowy (audyt wstępny), jak i po jej zawarciu (audyt monitorujący). Audyt podatkowy pozwala nie tylko na weryfikację rozliczeń podatkowych, ale również stosowanych przez podatnika środków kontroli prawidłowości działania funkcji podatkowej, która powinna dawać podatnikowi możliwość prawidłowego wypełniania obowiązków podatkowych.

Ograniczenie kosztów postępowań

Przewiduje się, że wprowadzenie wyżej omówionych konsensualnych form załatwiania spraw podatkowych (umowy podatkowe, mediacja podatkowej, umowy o współdziałanie, procedura konsultacyjna – konsultacje skutków podatkowych transakcji) przyczyni się do ograniczenia kosztów postępowań sądowo administracyjnych (przykładowo, wysokość postępowania sądowo administracyjnego zasądzonych na niekorzyść organów podatkowych w 2014 r. wyniosły 9 506 021,58 zł.).

Obserwowany w ostatnich latach niekorzystny trend wzrostowy w odniesieniu do liczby spraw sądowo administracyjnych ze skarg w sprawach podatkowych miał bezpośredni wpływ na wzrost kosztów postępowań sądowo administracyjnych ponoszonych przez administrację skarbową. W latach 2009-2015 liczba skarg wniesionych do Wojewódzkich Sądów Administracyjnych (bez uwzględnienia skarg na interpretacje indywidualne) wzrosła o 50,71% tj. z poziomu 17.027 do 25.663 (*źródło*: statystyki WSA, www.nsa.gov.pl).

Jak wynika z danych Ministerstwa Finansów wartość kosztów postępowań sądowo administracyjnych ponoszonych przez administrację skarbową systematycznie wzrasta. Przykładowo w latach 2012 – 2014 koszty postępowań zasądzonych od organów podatkowych na rzecz stron postępowań podatkowych wzrosły z poziomu 5.728.617 zł w 2012 r., 7.869.371 zł w 2013 r. do 9.506.022 zł w 2014 r. (*źródło*: dane MF).

Znaczna część decyzji podatkowych wydanych w II instancji jest zaskarżana do wojewódzkich sądów administracyjnych – w latach 2012-2014 dla administracji podatkowej: 35,43%, 37,94% i 39,78% (*źródło*: dane MF). Znaczna część wyroków wydanych w sprawach podatkowych przez wojewódzkie sądy administracyjne jest zaskarżana do NSA – w latach 2012-2014 dla administracji podatkowej: 45,64%, 40,26% i 38,37%; większość skarg kasacyjnych składają strony postępowania podatkowego (*źródło*: dane MF).

W latach 2012-2014 wśród decyzji podatkowych wydanych w I instancji, od których wniesiono odwołanie, te, w przypadku których przedmiotem sporu była poprawność ustaleń faktycznych, stanowiły: dla administracji podatkowej 70,73%, 71,95% i 67,74%; *źródło*: dane MF).

W latach 2012-2014 r. dla administracji podatkowej w ogólnej liczbie postępowań sądowo

administracyjnych w sprawach podatkowych postępowania zakończone wyrokiem uwzględniającym skargę lub skargę kasacyjną strony postępowania podatkowego, albo oddalającym skargę kasacyjną organu podatkowego stanowiły dla administracji podatkowej 24,42%, 29,22% i 28,95%; w przypadku sporów o przedmiocie, którego wartość przekracza 100.000 zł, wartości te wynosiły, odpowiednio: 23,66%, 35,96% i 32,21% (współczynnik wygranych organów administracji podatkowej był zatem w tym przypadkach co do zasady niższy).

Koszty te oczywiście stanowią jedynie część kosztów prowadzenia postępowań zakończonych przegraną, jakie ponoszą same organy podatkowe, i jeszcze mniejszą część kosztów tych postępowań w ogóle, tj. ponoszonych przez wszystkich uczestników (znaczące nakłady na takie postępowania ponoszą bowiem także strony postępowania podatkowego - podatnicy; koszty pociągają za sobą także działanie sądów administracyjnych w tych sprawach).

Wysokie i w części nieuzasadnione, gdyż takie, których można uniknąć poprzez zawarcie umowy, mogą być także koszty ponoszone przez podatników i organy podatkowe w sprawach zakończonych ostatecznie wygraną organów podatkowych; także w tych sprawach konsensualne rozwiązanie sporu jest bardziej efektywne, a przez to – pożądane.

Całokształt tych danych wskazuje na potrzebę udoskonalenia sposobów rozwiązywania sporów podatkowych. Miarą sukcesu w tym zakresie będzie m.in. spadek wartości współczynnika zaskarżalności decyzji podatkowych oraz współczynnika spraw przegrywanych przez organy podatkowe.

II. Wydatki budżetu państwa związane z projektem

Do rozwiązań mogących mieć wpływ na wydatki budżetu państwa zaliczono utworzenie nowych instytucji tj.:

1) mediacji podatkowej,
2) umowy podatkowej,
3) umowy o współdziałanie tzw. *cooperative compliance*,
4) procedury konsultacyjnej (konsultacji skutków podatkowych transakcji).

Największy ciężar kosztów dla budżetu państwa może wynikać z utworzenia instytucji mediacji podatkowej z uwagi na konieczność zaangażowania podmiotów zewnętrznych (mediatorów) w działalność tej instytucji.

Poniżej przedstawiono szczegółowe informacje odnośnie wydatków budżetu państwa związanych z powołaniem ww. instytucji.

Mediacja podatkowa

<u>Założenia przyjęte do oszacowania wysokości wydatków</u>

Na wydatki budżetowe związane z utworzeniem i funkcjonowaniem instytucji mediacji podatkowej składają się następujące grupy kosztów:

1. koszty wynagrodzeń mediatorów (zgodnie z projektem rozporządzenia Ministra Finansów, stanowiącym akt wykonawczy do projektu ustawy, wysokość wynagrodzenia mediatora za przeprowadzenie mediacji wyniesie 100 zł za każdą godzinę pracy, jednak nie więcej niż 2000 zł na całość mediacji);
2. koszty wynikające z obowiązku zwrotu mediatorom udokumentowanych i niezbędnych wydatków poniesionych w związku z prowadzoną mediacją. Zgodnie z projektem rozporządzenia Ministra Finansów, stanowiącym akt wykonawczy do projektu ustawy do kosztów tych zaliczono:
    a) koszty z tytułu podróży służbowych,
    b) koszty wynajmu pomieszczenia niezbędnego do przeprowadzenia posiedzenia mediacyjnego (w wysokości nieprzekraczającej 70 zł na jedno posiedzenie),
    c) koszty korespondencji (w wysokości nieprzekraczającej 30 zł),

3. koszty zaangażowania podmiotów trzecich np. biegłych w zakresie informacji specjalistycznych.

Do oszacowania kosztów mediacji przyjęto, że wysokość kosztów poniesionych przez mediatorów z tytułu jednej podróży służbowej winna wynieść nie więcej niż 100 zł, a liczba podróży służbowych związanych z mediacją nie więcej niż 2.

Biorąc pod uwagę powyższe założenia średni koszt jednej mediacji oszacowano na 4.300 zł, w tym:

- 2000 zł – z tytułu wynagrodzenia mediatora,
- 2000 zł – zryczałtowane koszty usług obcych koniecznych do przeprowadzenia mediacji (np. biegłych),
- 200 zł – z tytułu podróży służbowych związanych z mediacją,
- 70 zł – z tytułu wynajęcia pomieszczenia na mediację,
- 30 zł – z tytułu korespondencji mediatora.

Ponieważ wysokość rocznych wydatków budżetu państwa związanych z mediacją podatkową uzależniona jest stricte od liczby przeprowadzonych w ciągu roku mediacji. Do ustalenia średniorocznej liczby mediacji przyjęto następujące założenia:

- Przedmiotem odniesienia do ustalenia liczby spraw stanowiących przedmiot mediacji może być średnioroczna liczba spraw, w których podatnik wniósł skargę do sądu administracyjnego od decyzji wydanej w II instancji przez administrację podatkową. W latach 2012 - 2014 liczba skarg wniesionych przez podatników kształtowała się następująco 4916; 5380; 5323, co daje średnio 5206 spraw rocznie.
- Jednakże biorąc pod uwagę przewidziany w projekcie tryb przeprowadzania mediacji tj. wszczynanie mediacji z chwilą doręczenia mediatorowi postanowienia organu podatkowego oraz ustalony na ok. 2 miesiące czas trwania mediacji oraz uwzględniając charakter spraw podlegających wskazanej procedurze[1], przewiduje się, że w pierwszym roku funkcjonowania tej instytucji średniorocznie przeprowadzonych zostanie ok. 20-30 mediacji. W kolejnych latach przewiduje się, że liczba ta może ulec zwiększeniu do ok. 100 mediacji rocznie.

Zgodnie z projektem koszt mediacji zostanie pokryty w połowie przez organ, przed którym toczy się postępowanie oraz w połowie przez stronę postępowania.

Przewiduje się, że 90% mediacji będzie prowadzonych przed centralnymi organami podatkowymi, 10% przed samorządowymi organami podatkowymi.

Mając na uwadze wszystkie wyżej wskazane założenia, przewiduje się, że średni wydatki sektora finansów publicznych związane z utworzeniem i funkcjonowaniem instytucji mediacji podatkowej w latach 2020-2030 kształtować będą się następująco:

	2 020 r.	**2 021 r. i w latach następnych**
Liczba mediacji w ciągu roku	20-30	100
Średni koszt 1 mediacji [w zł]	4 300	4 300

Koszty związane z organizacją mediacji zostaną skompensowane poprzez korzyści, jakie zostaną osiągnięte w związku z przewidywanym zmniejszeniem liczby sporów podatkowych, w tym zmniejszenie liczby odwołań, a w konsekwencji zmniejszenie liczby skarg i skarg kasacyjnych wnoszonych odpowiednio do wojewódzkich sądów administracyjnych i Naczelnego Sądu Administracyjnego. W efekcie powinno nastąpić obniżenie całkowitych kosztów postępowania sądowoadministracyjnego zasądzonych na niekorzyść organów podatkowych (które przykładowo w 2014 r. wyniosły 9 506 021,58 PLN).

[1] Przewiduje się, że mediacja będzie miała zastosowanie w szczególności do spraw charakteryzujących się skomplikowanym stanem faktycznym o wysokim poziomie wymiaru i w konsekwencji będzie dotyczyła głownie podatków stanowiących dochód budżetu państwa.

	Wydatki budżetów jednostek samorządu terytorialnego związane z projektem Zgodnie z projektem jednostki samorządu terytorialnego będą współuczestniczyć w finansowaniu kosztów ustanowienia instytucji – mediacji podatkowej. Udział JST w rocznych kosztach funkcjonowania ww. instytucji wyniesie 10%. **Podatkowe Centrum Kompetencyjne Podatków Lokalnych** Koszty związane z wprowadzeniem Centrum Kompetencyjnego Podatków Lokalnych zostały oszacowane w OSR do projektu Ustawa – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika. Realizacja innych nowych zadań określonych w projekcie nie powinna spowodować zmiany poziomu wydatków w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów.

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	Przyjęcie proponowanych rozwiązań określonych w projekcie ordynacji podatkowej pozytywnie zmieni relacje między zobowiązanym a organem podatkowym i w konsekwencji spowoduje zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych. Propozycje nowych procedur zmniejszą liczbę kontroli u przedsiębiorców (m.in. poprzez wprowadzenie procedury konsultacyjnej, mediacji czy uproszczenie prowadzenia postępowania), co pozytywnie wpłynie na ich rozwój.
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Przyjęcie proponowanych rozwiązań określonych w projekcie ordynacji podatkowej pozytywnie zmieni relacje między zobowiązanym a organem podatkowym i w konsekwencji spowoduje zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych. Propozycje nowych procedur zmniejszą liczbę kontroli u przedsiębiorców (m.in. poprzez wprowadzenie procedury konsultacyjnej, mediacji czy uproszczenie prowadzenia postepowania), co pozytywnie wpłynie na ich rozwój.
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Przedmiotowy projekt nie wywiera bezpośredniego wpływu na rodzinę, obywateli oraz gospodarstwa domowe. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa nie będzie miał bezpośredniego wpływu na sytuację ekonomiczną i społeczną osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.
	Przedsiębiorstwa o znaczeniu strategicznym	Przyjęcie proponowanych rozwiązań, w szczególności w zakresie rozdziału 5 Działu IV „Współdziałania”, pozytywnie zmieni relacje między zobowiązanym a organem podatkowym i w konsekwencji spowoduje zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych. Propozycja nowego podejścia zmniejszy liczbę kontroli u największych podmiotów, co pozytywnie wpłynie na ich rozwój. Duże przedsiębiorstwa, które są adresatem umów o współdziałaniu, będą mogły zyskać pewność prawną poprzez zbliżoną współpracę z administracją skarbową i bieżące wyjaśnianie kwestii problematycznych z zakresu opodatkowania. Przedsiębiorstwa będą również wspomagane przez KAS w zakresie ich kontroli wewnętrznej, co powinno przełożyć się w ostatecznym rozrachunku na składanie prawidłowych, kompletnych deklaracji podatkowych oraz wpłatę należnego

		podatku w terminie. Pozwoli to dużym firmom „uwolnić" dodatkowe środki na inwestycje, gdyż nie będą musiały tak jak dotychczas gromadzić środków na ewentualne korekty kwoty należności podatkowej po kontrolach podatkowych. Skutkować to powinno skupieniem dużych przedsiębiorstw w większym zakresie na rozwoju swoich działalności, a to z kolei powinno mieć bezpośredni wpływ na zmniejszenie bezrobocia, zwiększenie atrakcyjności krajowych przedsiębiorstw i wzrost gospodarczy.
Niemierzalne		Wszelkie poniesione koszty, związane z wejściem w życie projektu, ułatwiające prowadzenie działalności gospodarczej od strony obszaru pomocniczego jakim jest obowiązek zapewnienia prawidłowej obsługi rachunkowej i podatkowej, do prawidłowego rozliczenia należności z budżetem państwa, zwrócą się w przyszłości wielokrotnie w ramach zwiększonych wpływów budżetowych związanych z rozwojem przedsiębiorczości. Również istotnym elementem jest zwiększenie zaufania zobowiązanych do organów podatkowych w wyniku realizacji przewidzianych przez projekt niewładczych form rozstrzygania spraw podatkowych, takich jak np. Program Współdziałania. Zwiększy się tym samym dobrowolne wykonanie powinności wynikających z obowiązujących przepisów prawa.

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	W sprawach o bagatelnym charakterze, w których koszty wymiaru są wyższe niż wymierzany podatek, od wymiaru należy odstąpić. Rada gminy, rada powiatu oraz sejmik województwa mogą postanowić w jakich przypadkach reguły związane limitem bagatelności stosuje się do podatków stanowiących dochód jednostek samorządu terytorialnego. Przykładowe dane dotyczące ilości składanych w danym roku informacji na podatek od nieruchomości: Łódź: 2012 r. - 16.890, 2013 r. - 17.487, 2014 r. - 16.141 Kraków: 2012 r. - 14.784, 2013 r. - 13.523, 2014 r. - 12.636 Katowice: 2012 r. - 4.800, 2013 r. - 6.851, 2014 r. - 8.927 Wrocław: 2012 r. - 11.766, 2013 r. - 14.894, 2014 r. - 15.869 Gdańsk: 2012 r. - 4.848, 2013 r. - 2.337, 2014 r. - 3.448 Uzyskane dane potwierdzają również, że marginalne znaczenie przy doręczeniach ma forma elektroniczna, która nie generuje takich kosztów, jak doręczenia za pośrednictwem operatora pocztowego lub pracowników organu podatkowego. Doręczenia przez operatora pocztowego dominują w praktyce gminnych organów podatkowych. Brak obowiązku wydawania decyzji podatkowych na niskie kwoty podatku oraz rezygnacja w uproszczonym postępowaniu z doręczenia postanowienia o wszczęciu oraz postanowienia o wyznaczeniu terminu do zapoznania się z materiałami sprawy, będzie skutkował znacznym zmniejszeniem kosztów prowadzonych postępowań. W sprawach prostych, w których aktualnie doręcza się zasadniczo trzy pisma: postanowienie o wszczęciu, postanowienie o wyznaczeniu terminu do zapoznania się z materiałami sprawy oraz decyzję, pozostanie wyłącznie obowiązek doręczenia decyzji. W zakresie kosztów doręczeń koszty postępowania zostaną więc w tych przypadkach ograniczone o 2/3. Do tego należy dodać koszty osobowe oraz biurowe, które zaoszczędzą gminy w związku z brakiem wydawania wskazanych postanowień. Nastąpi więc istotnie zmniejszenie kosztów postepowania również w jednostkach samorządu terytorialnego.

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 X nie ☐ nie dotyczy

X zmniejszenie liczby dokumentów X zmniejszenie liczby procedur X skrócenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:	☐ zwiększenie liczby dokumentów X zwiększenie liczby procedur ☐ wydłużenie czasu na załatwienie sprawy ☐ inne:
Wprowadzane obciążenia są przystosowane do ich elektronizacji.	X tak ☐ nie ☐ nie dotyczy

Komentarz:

1) Zaproponowane rozwiązania przyczynią się do zmniejszenia liczby dokumentów gromadzonych przez zobowiązanych jak i przez organy podatkowe. Związane jest to m.in. ze zmianami w zakresie przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych, zwiększenia znaczenia interpretacji ogólnych, zdefiniowania zasady udzielania przez organy podatkowe zobowiązanemu informacji i wspierania go w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu jego obowiązków i korzystaniu z praw wynikających z przepisów prawa podatkowego. Realizacja tych rozwiązań spowoduje zmniejszenie w przyszłości zapotrzebowania na interpretację indywidualną.
2) Zmniejszenie procedur związane jest m.in. z bezdecyzyjnym zwrotem nadpłaty, likwidacją podwyższonej stawki odsetek za zwłokę.
3) Skrócenie czasu na załatwienie sprawy związane jest m.in z wyżej wskazanym zliberalizowaniem przepisów dotyczących nadpłat, wprowadzeniem postępowania uroszczonego, możliwością zaskarżenia decyzji organu I instancji gdy przedmiotem zarzutu są wyłącznie przepisy prawa materialnego, możliwością zawierania umów podatkowych.
4) Zwiększenie liczby procedur przyczyni się w rzeczywistości do jak najmniej konfliktowego załatwienia sprawy. Przykładem tego są projektowane przepisy w zakresie umowy podatkowej i mediacji. Nowe procedury jak już wyżej wskazano spowodują skrócenie czasu trwania postępowania.
5) Projekt nie nakłada dodatkowych obciążeń na podatników. Rozwiązania, które zaproponowano w projektowanym akcie prawnym mają na celu wsparcie ich praw bez uszczerbku dla interesu publicznego.

9. Wpływ na rynek pracy

Wejście w życie ordynacji podatkowej wpłynie korzystnie, co wcześniej szczegółowo opisano, na rozwój przedsiębiorstw. Rozwiązania te będą miały pozytywny wpływ na rynek pracy. Rozwój przedsiębiorstw (dużych, w tym o znaczeniu strategicznym, średnich, małych i mikro) spowoduje zwiększenie ich konkurencyjności na rynku krajowym i zagranicznym.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne:	☐ demografia ☐ mienie państwowe	X informatyzacja ☐ zdrowie

Omówienie wpływu	Nowe rozwiązania wpłyną na upowszechnienie środków komunikacji elektronicznej w kontaktach z organami podatkowymi i podatnikami (ich pełnomocnikami).

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Planuje się, że nowa ustawa – Ordynacja podatkowa wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ocena ex post nastąpi po 3 latach po wejściu przepisów w życie. Po tym okresie przeprowadzona zostanie ocena niżej wskazanych obszarów:

1) wykorzystanie umowy podatkowej i mediacji oraz osiągniętych w wyniku ich wykorzystania rezultatów;
2) wykorzystanie umowy o współdziałanie, stopnia zainteresowania podmiotów strategicznych i rezultatów jej wykorzystania dla budżetu państwa i zobowiązanych;
3) zwiększenia efektywności organów podatkowych w szczególności w wyniku wprowadzenia procedur szczególnych, skracających czas procedowania w określonych sprawach lub umożliwiających niewładczy sposób rozstrzygania spraw;
4) rezultatów funkcjonowania przepisów dotyczących prawa do informacji oraz ochrony uzasadnionych oczekiwań;

5) procedury konsultacyjnej skutków podatkowych transakcji, w szczególności w zakresie stopnia zainteresowania zobowiązanych jej zastosowaniem.
13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

RAPORT Z KONSULTACJI

projektu ustawy – Ordynacja podatkowa (UD409) - stan na 14.02.2019 r.

1. Omówienie wyników przeprowadzanych konsultacji publicznych.

Lp.	Jednostka redakcyjna/część projektu założeń projektu ustawy	Podmiot, który przedstawił stanowisko/ opinię	Stanowisko/opinia podmiotu	Stanowisko MF
1.	**Uwagi ogólne**	**Krajowa Rada Spółdzielcza**	Przedstawiony projekt jest aktem zbyt obszernym i z tego względu bardzo skomplikowanym. Przyswojenie tak obszernych zmian, zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych, będzie niezwykle trudnym procesem. Należy przy tym pamiętać, że Op to akt prawa podatkowego procesowego, a obowiązki podatników są ponadto regulowane przepisami prawa materialnego równie skomplikowanymi i obszernymi. Przyjęta w projekcie część rozwiązań pozostaje w stosunku do Ordynacji podatkowej niezmieniona, zmianie jednakże uległa numeracja jednostek redakcyjnych, co niezwykle utrudnia porównanie tekstu obowiązującej ustawy z projektowaną regulacją. Również dotychczasowe orzecznictwo sądów administracyjnych, a także stanowiska doktryny oraz organów stanie się praktycznie bezużyteczne. Z tego względu – naszym zdaniem - należałoby zachować dotychczasową systematykę ustawy OP określoną nazwami działów i rozdziałów, a wprowadzone dodatkowe uregulowania uwzględnić w odpowiednich dotychczasowych działach i rozdziałach.	**Uwaga niezasadna** Nie jest możliwe zachowanie dotychczasowej systematyki choćby z uwagi na Zasady techniki prawodawczej i wymogi wykładni systemowej. Większa liczba artykułów w projektowanej ustawie w stosunku do ustawy obowiązującej wynika m. in. ze stosowania w obecnej ustawie numeracji artykułów wzbogaconej o dodawane litery (np. art. 119zf). Ponadto projekt nowej Ordynacji podatkowej zawiera rozwiązania istniejące obecnie, ale zawarte w odrębnych ustawach, np. w obecnej ustawie o NIP oraz nowe instytucje prawne, których nie przewiduje obecna Ordynacja podatkowa. W uzasadnieniu do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa wyrażono przekonanie, że racjonalny układ nowej ustawy, jej klarowne założenia i przejrzysta treść będą odpowiadały nowym wyzwaniom społecznym i gospodarczym. Zgodnie z uzasadnieniem projektu, ideą przyświecającą ustawie jest uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców.
2.	**Uwagi ogólne**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Katowicach**	Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Katowicach zasadniczo ocenia pozytywnie potrzebę i sposób dokonanych zmian w stosunku do poprzedniej Ordynacji podatkowej. W projekcie usystematyzowano obszerną materię podatkową,	**Uwaga w części niezasadna** Zapewniono wystarczająco dużo czasu na analizę projektu nowej ordynacji podatkowej i wniesienie ewentualnych uwag. (ok.

			dokonano modyfikacji już istniejących rozwiązań ale też wprowadzono szereg nowych instytucji, które w związku z niejednolitym orzecznictwem sądów administracyjnych spowoduje wyeliminowanie szeregu wątpliwości związanych z orzekaniem w sprawach podatkowych. Z uwagi na krótki okres czasu, w jakim należało przekazać uwagi, nie sposób odnieść się szczegółowo do tak obszernego materiału. Z tego zatem powodu wskazuję wyłącznie na niektóre uregulowania, które wydały się dyskusyjne.	półtora miesiąca) **W pozostałej części uwaga aprobująca – nie wymaga odniesienia się**
3.	**Uwagi ogólne**	**Krajowa Rada Radców Prawnych**	Projekt ustawy Ordynacja podatkowa wprowadza obszerne zmiany w zakresie materialnego i formalnego prawa podatkowego. Obecnie obowiązujące przepisy ordynacji podatkowej, zmieniane wielokrotnie począwszy od dnia 1 stycznia 1998 roku, stały się niejednoznaczne i nie w pełni adekwatne do praktyki życia gospodarczego. Przepisy Ordynacji podatkowej są również przyczyną licznych sporów pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, które to spory w wielu przypadkach kończą się postępowaniem sądowym. Pierwotna konstrukcja Ordynacji podatkowej w toku licznych poprawek, zmian i poszerzeń zatraciła swój układ. Niecelowym i wręcz niemożliwym wydaje się dalsze modyfikowanie tego aktu prawnego poprzez kolejne nowelizacje. Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa jest bardzo obszerny, zawiera 728 artykułów. Z projektu wynika, że ustawa – Ordynacja podatkowa ma zostać podzielona na pięć działów: przepisy ogólne, zobowiązania podatkowe, postępowania podatkowe, postępowania szczególne i przepisy końcowe. Przyjęty podział na sprawia, że projektowany akt jest wewnętrznie uporządkowany. Dodatkowo wyodrębnienie przepisów o charakterze ogólnym sprawia, że są one punktem wyjścia dla dalszych, szczegółowych rozwiązań. W rezultacie zastosowania wspomnianych technik legislacyjnych nowa ustawa jest bardziej przejrzysta, co ma usprawnić jej stosowanie w praktyce. W projekcie Ordynacji podatkowej zawarto zarówno instytucje nieznane dotychczas ogólnemu prawu podatkowemu, jak też zachowano, po odpowiedniej modyfikacji, dotychczas sprawdzone rozwiązania. W tym	**Uwaga w części niezasadna** Posługiwanie się w tekstach aktów prawnych zwrotami niedookreślonymi ma na celu uelastycznienie tekstu w zakresie danego przepisu a nie ma na celu generowania sporów. Przykłady zastosowania zwrotów nieostrych i poglądy orzecznictwa oraz piśmiennictwa na to zagadnienie podano w uzasadnieniu do projektu. Zgodnie z założeniem przyjętym w pkt 12 OSR, ocena rezultatów funkcjonowania nowych rozwiązań instytucjonalnych i proceduralnych nastąpi po 3 latach od wejścia w życie nowych przepisów. **W pozostałej części uwaga aprobująca – nie wymaga odniesienia się**

			miejscu warto jednak odnotować, że wielokrotnie ustawodawca w sposób niejednoznaczny definiuje pojęcia użyte w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa lub w ogóle nie definiuje niektórych pojęć używanych w projekcie. Nadto w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa prawie 60 razy jest mowa o „zainteresowanym" bez zdefiniowana tego pojęcia, co może również powodować uzasadnione wątpliwości co do zakresu użytego pojęcia. Określenie zakresu podmiotowego jest kluczowe dla powstania i wygaśnięcia zobowiązania podatkowego i pociągnięcia zobowiązanych do ewentualnej odpowiedzialności za nieprzestrzeganie przepisów. W związku z tym racjonalny ustawodawca powinien usuwać wszelkie wątpliwości co do kategorii podmiotów zobowiązanych do przestrzegania ustawy. Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa należy co do zasady ocenić pozytywnie. Analizowany projekt przewiduje liczne rozwiązania mające w swoim założeniu usprawnić relacje pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi. Zobowiązani mają mieć zapewnione większe możliwości potwierdzenia prawidłowości swojego postępowania i gwarancję realizacji swoich zobowiązań podatkowych bez ryzyka poniesienia negatywnych konsekwencji, w tym finansowych. Jednakże zakładana w projekcie zmiana relacji pomiędzy zobowiązanymi a organami podatkowymi może nie nastąpić automatycznie wraz z wejściem w życie nowej ustawy. Stosowanie w praktyce przepisów ustawy – Ordynacja podatkowa będzie wymagało przede wszystkim dobrej woli i chęci współpracy pomiędzy zobowiązanymi i organami podatkowymi, bez jednoczesnej możliwości wymuszenia takiego współdziałania. W związku z tym, że w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa wprowadzono liczne nowe instytucje, procedury i tryby postępowań, istnieje wątpliwość czy podatnicy i organy podatkowe będą w stanie zastosować je w praktyce. Nie wiadomo także, w jaki sposób i w oparciu o jakie kryteria oceny należy dokonać wyboru najlepszego w danej sytuacji trybu postępowania. Mnogość procedur, które nie nakładają na organy podatkowe żadnych obowiązków może sprawić, że	

			podatnicy będą wszczynać te procedury ze świadomością, że ich wykonanie wymaga, ale nie gwarantuje współpracy ze strony organu podatkowego. Nie sposób również pominąć faktu, że w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa ustawodawca wielokrotnie wykorzystuje zwroty niedookreślone. Przepisy zawierające takie niedookreślone sformułowania są obecnie źródłem wielu sporów pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. W przypadku uchwalania aktów prawnych zawierających takie zwrotu, zapewne w przyszłości będą one powodem kolejnych sprzecznych interpretacji organów podatkowych czy wyroków sądów administracyjnych, co zaprzecza idei pewności prawa.	
4.	**Uwagi ogólne**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Przedstawiony projekt ustawy — Ordynacja podatkowa (dalej: Op) jest aktem zbyt obszernym i kazuistycznym. Pomimo pozostawienia tożsamej treści części przepisów z dotychczas obowiązującymi zmieniona została ich numeracja, co może powodować, iż nastąpiła zmiana treści normatywnej ze względu na inną systematykę projektowanej ustawy. Przyswojenie tak obszernych zmian zarówno dla podatników, jak i organów podatkowych będzie niezwykle długotrwałym i trudnym procesem. Należy przy tym pamiętać, że Op to akt prawa podatkowego procesowego, a obowiązki podatników są ponadto regulowane przepisami prawa materialnego równie skomplikowanymi i obszernymi. Przyjęta w projekcie część rozwiązań pozostaje w stosunku do Ordynacji podatkowej niezmieniona, zmianie jednakże uległa numeracja jednostek redakcyjnych, co niezwykle utrudnia porównanie tekstu obowiązującej ustawy z projektowaną regulacją. Należy raz jeszcze podnieść, iż po dokonaniu drobnych zmian w przepisach zmienia się ich treść normatywna co powoduje, że dotychczasowe 20- letnie orzecznictwo sądów administracyjnych, a także stanowiska doktryny oraz organów stanie się praktycznie bezużyteczne;	**Uwaga niezasadna** Większa liczba artykułów w projektowanej ustawie w stosunku do ustawy obowiązującej wynika m. in. ze stosowania w obecnej ustawie numeracji artykułów wzbogaconej o dodawane litery (np. art. 119zf). Ponadto projekt nowej Ordynacji podatkowej zawiera rozwiązania istniejące obecnie, ale zawarte w odrębnych ustawach, np. w obecnej ustawie o NIP oraz nowe instytucje prawne, których nie przewiduje obecna Ordynacja podatkowa. W uzasadnieniu do projektu ustawy – Ordynacja podatkowa wyrażono przekonanie, że racjonalny układ nowej ustawy, jej klarowne założenia i przejrzysta treść będą odpowiadały nowym wyzwaniom społecznym i gospodarczym. Zgodnie z uzasadnieniem projektu, ideą przyświecającą ustawie jest uproszczenie otoczenia prawnego i stworzenie ułatwień dla obywateli i przedsiębiorców.
5.	**Uwagi ogólne**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Projekt OP winien być uzupełniony o rozwiązanie umożliwiające sądową kontrolę interpretacji podatkowych, gdyż z dotychczasowej praktyki wynika, iż w znaczącym odsetku spraw sądy nie podzieliły stanowiska Ministra Finansów ujętego w interpretacji.	**Uwaga bezprzedmiotowa** W obecnym stanie prawnym (art. 14c § 3 o.p. oraz art. 3 § 2 pkt. 4a p.p.s.a.) przewidziano zaskarżanie do sądu interpretacji indywidualnych. Ten stan prawny utrzymano w projektowanej ustawie.

6.	**Uwagi ogólne**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Projekt OP winien być uzupełniony o rozwiązanie przewidujące co do zasady pierwszeństwo prowadzenia przez organ podatkowy czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa. Czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Czynności sprawdzające, w odróżnieniu od kontroli podatkowej i postępowania podatkowego, są procedurą o najmniejszym stopniu sformalizowania. W uzasadnieniu projektowanej ustawy podkreślane jest pierwszeństwo prowadzenia przez organ podatkowy czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa czy postępowanie podatkowe. Z założenia czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Zgodnie z projektowanymi przepisami, organ podatkowy może żądać przedłożenia dowodów od podatników, jednakże w przypadku wezwania do przedłożenia dowodów niezbędna jest jego zgoda. Pozwoli to organom podatkowym wyjaśnić szereg wątpliwości w ramach tych czynności, bez wszczynania kontroli podatkowej czy postępowania podatkowego.
7.	**Uwagi ogólne**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Z zadowoleniem należy przyjąć propozycję rozszerzenia katalogu niewładczych form działania organów podatkowych poprzez między innymi wprowadzenie procedury konsultacyjnej oraz mediacji podatkowych. Korzystanie z tych możliwości, jednakże nich będzie odpłatne, dlatego też należy w sposób jasny określić kryteria ustalania opłaty z tego tytułu, aby uniknąć arbitralności.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Kryteria ustalania opłat są określone w sposób jasny i niearbitralny.
8.	**Uwagi ogólne**	**Związku Banków Polskich**	Zakres zmian w systemie podatkowym Nowa Ordynacja podatkowa buduje od nowa system podatkowy i postępowania podatkowe. Zmiana ustawy spowoduje konieczność zapoznania się i wcielenia w życie przepisów zarówno przez podatników, jak i przedstawicieli biznesu, doradców podatkowych, księgowych oraz urzędników. W świetle ciągłych zmian przepisów podatkowych obszerność nowej Ordynacji (tj. 293 strony ustawy, 554 stron uzasadnienia oraz dodatkowo przepisy wprowadzające ustawę) może stanowić problem z poprawnym wdrożeniem przepisów w życie.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zagadnieniu zapoznania się z przepisami NOP i przeprowadzeniu szkoleń, w celu zapoznania się z przepisami, służy okres vacatio legis.
9.	**Uwagi ogólne**	**Związku Banków Polskich**	Propozycja wprowadzenia możliwości wystąpienia z wnioskiem o interpretację wspólną/branżową Zdaniem sektora bankowego słusznym byłoby rozważenie wprowadzenia do porządku prawnego instytucji wniosku	**Uwaga niezasadna** W projekcie NOP utrzymano możliwość wydania interpretacji na wniosek wspólny dwóch lub więcej zainteresowanych. Dodatkowo z inicjatywą wydania interpretacji ogólnej może wystąpić każdy

			wspólnego formułowanego przez podmioty reprezentujące określoną branżę gospodarczą. W tym zakresie racjonalnym jest oparcie wspomnianej instytucji, jako mogącej stanowić odpowiedź na przekrojowe wyzwania interpretacyjne poszczególnych grup przedsiębiorców o organizacje funkcjonujące na zasadach określonych w ustawie z dnia 30 maja 1989 r. o izbach gospodarczych oraz ustawie z dnia 23 maja 1991 r. o organizacjach pracodawców. Takie umiejscowienie inicjatywy w zakresie uprawnienia do wystąpienia z wnioskiem o interpretację branżową zapewniłoby z jednej strony uprawdopodobnienie przekrojowego charakteru problemu, drugostronnie ograniczyłoby częstotliwość i ilość składnych wniosków.	zainteresowany oraz Rzecznik Praw Podatnika.
10.	**Uwagi ogólne**	**Business Centre Club**	Jak wskazuje sam ustawodawca nowa ustawa powinna być dostosowana do aktualnie zachodzących zjawisk na linii organ podatkowy – podatnik, a przy tym szybko postępującego procesu cyfryzacji i dynamicznego rozwoju prawa podatkowego. Warto wziąć przy tym pod uwagę kształt obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej, która wskutek szeregu wprowadzanych na przestrzeni lat zmian stała się nieczytelna oraz niemożliwa do dalszego udoskonalenia i zaktualizowania. Zgodzić się należy, że konieczne jest zatem stworzenie nowego aktu prawnego, który w sposób kompleksowy i klarowny ureguluje całość ogólnego prawa podatkowego. Dokonując ogólnej analizy przedstawionego projektu, w naszej opinii bez wątpienia zawiera on propozycje, które wpłyną pozytywnie na stosowania prawa podatkowego w Polsce. Z dużym prawdopodobieństwem nowa ustawa zrealizuje stawiane jej podstawowe cele, takie jak ochrona praw podatnika czy zwiększenie efektywności i skuteczności poboru podatków. Na szczególną uwagę zasługuje przede wszystkim nowość, jaką są konsensualne metody załatwiania spraw podatkowych. Otwierają one drogę do realnego dialogu z organami podatkowymi oraz budowania zaufania we wzajemnych relacjach. Jednocześnie nasze wątpliwości budzi jednak kilka szczegółowych rozwiązań, które opisujemy szerzej w dalszej części niniejszego dokumentu. W opinii BCC szczególne znaczenie w tym zakresie mają planowane regulacje	**Uwaga co do zasady aprobująca – nie wymaga odniesienia się**

			dotyczące nadpłaty oraz przedawnienia zobowiązań podatkowych. Choć zasadniczo zawierają one zmiany w dobrą stronę, to niosą ze sobą również pewne ryzyka i wątpliwości dla przedsiębiorców / podatników. W celu poznania opinii przedsiębiorców – członków BCC – przeprowadziliśmy wewnętrzną ankietę dotyczącą planowanych zmian, wprowadzanych do systemu prawnego w NOP. Zapytaliśmy ich czy oceniają proponowane regulacje jako sprzyjające czy nie prowadzeniu działalności gospodarczej w Polsce. Ankieta ta stanowiła zatem punkt odniesienia przy sporządzaniu poniższej opinii. W opisie poszczególnych instytucji (przedstawionym poniżej) zawarliśmy zatem również jej wyniki. Podkreślenia wymaga ponadto fakt, że nawet najlepiej przygotowana ustawa nie przyniesie żadnych zmian dla przedsiębiorców w Polsce, bez jednoczesnej zmiany podejścia urzędników oraz praktyki urzędniczej wykorzystywania nowych instytucji. Tak jak ma to miejsce na bazie obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej, organy podatkowe częstokroć nadużywają swoich kompetencji, np. bezpodstawnie nadając rygory natychmiastowej wykonalności decyzjom podatkowym czy też wydając decyzje zabezpieczające bez prawidłowej analizy stanu faktycznego i przy braku podstaw prawnych. Kolejnym przykładem nagannej praktyki jest przerywanie biegu terminu przedawnienia poprzez stosowanie środków egzekucyjnych czy też zawieszanie terminu przedawnienia z uwagi na wszczęcie postepowania w sprawie o przestępstwo lub wykroczenie skarbowe – tylko z uwagi na to, że zbliża się termin przedawnienia, a organy albo nic nie zrobiły w danej sprawie, albo opieszale prowadziły kontrolę/ postępowanie. Zmiana podejścia organów podatkowych (a w praktyce - sposobu postrzegania przedsiębiorców przez pracowników KAS) jest kluczowym aspektem, który powinien ulec zmianie wraz z wprowadzeniem nowej Ordynacji podatkowej. Nie da się bowiem budować zaufania do organów podatkowych, w sytuacji gdy patrzą one – jak to częstokroć ma miejsce obecnie – na podatników, jako na podmioty z zasady nierzetelne, mogące być jedynie źródłem dodatkowych, choć nienależnych. wpływów do budżetu.	

			Nadmienić należy, że to właśnie na ten kluczowy aspekt, tj. zmianę podejścia organów podatkowych w kontaktach z podatnikami – wskazywało bardzo wielu przedsiębiorców w ankiecie przeprowadzonej przez BCC. W ocenie BCC, wraz z wprowadzeniem nowej Ordynacji podatkowej, Ministerstwo Finansów powinno skupić się przede wszystkim na zwiększeniu kompetencji urzędników, szkoleniach, zmianie systemu motywacyjnego (tak aby nie był uzależniony od tzw. „pozytywnych" rozstrzygnięć – czyli domiarze podatku jak również faktycznym wprowadzeniu odpowiedzialności urzędniczej, która obecnie jest iluzoryczna. Bowiem żadna zmiana przepisów, bez faktycznej zmiany podejścia, nie zrealizuje założeń nowej Ordynacji podatkowej jakimi – jak twierdzi MF – są „przejrzystość, prostota, przyjazność". W dalszej części opinii odwołujemy się do wybranych rozwiązań nowej ustawy, które wzbudziły największe zainteresowanie pośród przedsiębiorców – w podziale na dwie części. W pierwszej kolejności odwołujemy się do instytucji, które zdaniem BCC, w największym stopniu mogą wpłynąć na stosowanie prawa podatkowego w biznesie. W konsekwencji są one, w naszej ocenie, najbardziej istotnymi „nowościami" w porównaniu do obecnej treści ordynacji. Są nimi: I. Przedawnienie; II. Nadpłata podatku; III. Konsensualne metody rozwiązywania sporów podatkowych. W dalszej części opinii przedstawiamy również analizę pozostałych propozycji regulacji, które należy uznać za istotne z punktu widzenia przedsiębiorców. Są to: IV. Zasady ogólne prawa podatkowego; V. Pełnomocnictwa; VI. Decyzje cząstkowe; VII. Korekta deklaracji podatkowej w toku postępowania; VIII. Zapłata podatku przez osoby trzecie; IX. Ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych; X. Sukcesja przedsiębiorstw; XI. Terminy załatwienia spraw; XII. Elektroniczne doręczanie pism;	

			XIII. Przesłuchania z wykorzystaniem komunikacji elektronicznej; XIV. Postępowania uproszczone; XV. Odwołanie od decyzji podatkowej; XVI. Rygor natychmiastowej wykonalności; XVII. Interpretacje podatkowe. Mamy nadzieję, że przedstawione przez BCC w dalszej części opinii uwagi zostaną uwzględnione podczas dalszych prac nad przedstawionym projektem nowej Ordynacji podatkowej. Z uwagi na wyjątkową wagę zagadnienia dla wszystkich podatników, jak również wiedzę i doświadczenie BCC w tym zakresie, deklarujemy gotowość do dalszej współpracy i konsultacji podczas prac nad stworzeniem nowej Ordynacji podatkowej, która niewątpliwie będzie stanowić fundament systemu podatkowego w Polsce.	
11.	**Uwagi ogólne**	**Związek Rzemiosła Polskiego**	Projekt ma za zadanie poprawić sytuację podatnika i uprościć kontakty na linii urząd skarbowy — podatnik. Założenie, które jest poczynione w projektowanych rozwiązaniach prawnych należy uznać za krok w dobrym kierunku. Uważamy jednak, że pomimo tych założeń projektowana ustawa nie wprowadza dostatecznych mechanizmów prawnych chroniących pozycję podatnika, ani instrumentów umożliwiających rzeczywiste egzekwowanie praw podatników. Projekt ma zastąpić funkcjonującą Ordynację Podatkową ale ani z przedstawionego dokumentu ani z jego uzasadnienia nie wynika, co dokładnie w obowiązujących przepisach oceniane jest źle i dlaczego należy dokonać zmian. Nie wiadomo więc w jaki sposób nowe regulacje mają wyeliminować wady obecnie obowiązujących przepisów — co uniemożliwia ocenę, czy rzeczywiście mogą one te wady wyeliminować. Nie jest jasne czy problemy, które są uzasadnieniem potrzeby stworzenia całkiem nowej ustawy są konsekwencją złej jakości przepisów obowiązującego prawa podatkowego, czy może raczej wynikają z wykładni tych przepisów w praktyce stosowania przez organy skarbowe. Każda nowa ustawa, w przeciwieństwie do nowelizacji obowiązującego prawa, niesie ryzyko przekreślenia części dorobku dotychczasowego orzecznictwa sądowego i administracyjnego w zakresie materii przez nią regulowanej.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Uzasadnienie projektu wyczerpująco przedstawia motywy, które przemawiają za zastąpieniem obecnej Ordynacji podatkowej nową ustawą oraz szczegółowo wyjaśnia relacje między nowymi i obowiązującymi regulacjami. W projekcie przewidziano utrzymanie zasad wydawania na indywidualny wniosek zainteresowanego interpretacji indywidualnych. Utrzymano również dotychczasowe zasady ochrony z tytułu zastosowania się do tych interpretacji. Nie przewidziano równocześnie wygaszenia ochrony z obecnie wydawanych interpretacji. Tym samym nie istnieje zagrożenie wygaszenia wszystkich dotychczas wydanych interpretacji. Skutki prawne związane z zastosowaniem się do interpretacji indywidualnej wydanej na podstawie obecnej Ordynacji podatkowej będą oceniane na podstawie przepisów tej ustawy (przepis przejściowy zawarty w projekcie ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika). Z zakresu obowiązku posiadania adresu elektronicznego wyłączono mikroprzedsiębiorców. Obowiązek obejmie podatników czynnych VAT, którzy są najlepiej przygotowani do komunikacji elektronicznej. W zakresie użytkowników podpisu zaufanego nie nakłada się bezwzględnego wymogu komunikacji

			Przedmiotowy projekt ustawy zakłada wprowadzenie licznych zmian wobec obowiązujących przepisów. Istnieje zatem ryzyko, że wydane na podstawie dotychczas obowiązującej ustawy interpretacje podatkowe mogą zostać uznane za niewiążące dla podatnika, z uwagi na zmianę stanu prawnego. Jest to jeden z ważniejszych problemów dla przedsiębiorców. W działalności gospodarczej pewność i stabilność prawa jest sprawą kluczową. Należy pamiętać o tym, że system podatkowy oraz praktyka jego stosowania jest wynikiem pewnej ewolucji i raczej powinno się iść w kierunku nowelizacji obowiązującej ustawy niż wprowadzania rewolucyjnych zmian w całym systemie podatkowym, które mogą spowodować niepewność u podatnika odnośnie jego sytuacji prawnej. Zgodnie z Projektem każdy przedsiębiorca, z wyjątkiem przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową, będzie zobowiązany do posiadania adresu elektronicznego i udostępniania tego adresu organom podatkowym. Zobowiązanie większości przedsiębiorców do posiadania adresu elektronicznego i udostępniania tego adresu organom podatkowym, co do zasady można ocenić pozytywnie. Rozwiązanie to powinno wpłynąć na szybkość komunikacji organów podatkowych z przedsiębiorcami oraz na obniżenie kosztów wysyłania korespondencji przez organy podatkowe. Należy również pozytywnie ocenić wyłączenie z tego obowiązku niektórych grup przedsiębiorców — opodatkowanych w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową, którzy, co do zasady reprezentują mniejsze przedsiębiorstwa. Zwracamy jednak uwagę na strukturę polskiej przedsiębiorczości, w której ponad 1 mln stanowią podmioty jednoosobowe, w tym nie korzystające ze zryczałtowanych form opodatkowania, wśród których jest wiele nie korzystających z komunikacji elektronicznej.	elektronicznej. To rozwiązanie dotyczy jedynie tych, którzy podadzą adres elektroniczny w zgłoszeniu NIP. Podając ten adres podatnik świadomie wybierze formę komunikacji elektronicznej.
12.	**Uwagi ogólne (Konsensualne metody rozwiązywania**	**Business Centre Club**	1. Ustawodawca wychodząc naprzeciw podatnikowi wprowadził szereg nowych instytucji dających możliwość konsensualnego rozwiązywania sporów w ramach współpracy z organami podatkowymi (umowa podatkowa, mediacja	**Uwaga aprobująca - nie wymaga odniesienia się** Zgodnie z założeniem przyjętym w pkt 12 OSR, ocena rezultatów funkcjonowania konsensualnych metod rozwiązywania sporów nastąpi po 3 latach od wejścia w życie nowych przepisów.

	sporów podatkowych)		podatkowa, procedura konsultacyjna oraz umowa o współdziałanie). Do tej pory żadna z nich nie funkcjonowała w obecnej Ordynacji podatkowej. Wskazane rozwiązania to niewątpliwie przejaw podążania polskiej administracji za światowymi trendami. Zagraniczne doświadczenia potwierdzają bowiem, że przekładają się one na szybkie i skuteczne załatwianie spraw podatkowych przy jednoczesnym ograniczaniu kosztów sporu. Pokazuje to jak ważnym elementem jest sprawna komunikacja między podatnikiem a organem podatkowym. 2. W ocenie BCC proponowane regulacje to dobry krok, który zwiększa szanse na dobrowolne wykonywanie zobowiązań podatkowych przez podatników z uwagi na fakt, że obie strony stosunku prawnopodatkowego pozostają usatysfakcjonowane wzajemnymi uzgodnieniami. Zwracamy jednocześnie uwagę, że nawet nieudane próby konsensualnego rozwiązywania sporu mają przewagę nad sytuacjami, w których strony takich działań nie podjęły. Wymaga to jednak przygotowania obu stron w tym zakresie – organizacyjno-technicznego, jak i kulturowego. Jeżeli zatem powyższe metody zostaną skutecznie wprowadzone w przemyślany sposób, najprawdopodobniej przyczynią się one do efektywnego załatwiania spraw podatkowych przedsiębiorców, bez konieczności angażowania się w długotrwałe postępowania podatkowe czy sądowo-administracyjne, a nawet zmniejszą liczbę przeprowadzanych u nich kontroli, co pozytywnie wpłynie na rozwój ich biznesu 3. Warto również zwrócić uwagę na otwarte podejście i pozytywne nastawienie przedsiębiorców w zakresie przedstawianych rozwiązań. Zgodnie z wynikami ankiety aż 90% z nich jest przekonanych, że będą one miały korzystny wpływ z punktu widzenia prowadzonego biznesu, a tylko 10% nie ma w tym zakresie zdania. Warto podkreślić, że żaden z respondentów nie ocenił nowych przepisów w sposób negatywny. 4. Na chwilę obecną ciężko jednak stwierdzić czy zamierzony efekt zostanie osiągnięty z uwagi na sporą liczbę niewiadomych, które nie zostały doprecyzowane w nowej ustawie. W dalszej części niniejszej opinii, odnosimy się do	

			poszczególnych regulacji dot. konsensualnych form rozwiązywania sporów podatkowych, które zostały uregulowane w projekcie nowej Ordynacji podatkowej, wskazując przy tym na istotne – w ocenie BCC – kwestie, które wymagają doprecyzowania lub odmiennego uregulowania.	
13.	**Uwagi ogólne**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Odnosząc się do elektronicznego przekazywania pism postulujemy, aby w każdym przypadku zachować możliwość skutecznego doręczania pism w formie pisemnej – papierowej.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Taka możliwość jest zachowana w przypadku problemów technicznych uniemożliwiających doręczenie elektroniczne.
14.	**Uwagi ogólne**	**Związek Rzemiosła Polskiego**	Przedmiotowy projekt ustawy zakłada wprowadzenie licznych zmian wobec obowiązujących przepisów. Istnieje zatem ryzyko, że wydane na podstawie dotychczas obowiązującej ustawy interpretacje podatkowe mogą zostać uznane za niewiążące dla podatnika, z uwagi na zmianę stanu prawnego. Jest to jeden z ważniejszych problemów dla przedsiębiorców. W działalności gospodarczej pewność i stabilność prawa jest sprawą kluczową.	**Uwaga niezasadna** W projekcie przewidziano utrzymanie zasad wydawania interpretacji indywidualnych na wniosek zainteresowanego interpretacji indywidualnych. Utrzymano również dotychczasowe zasady ochrony z tytułu zastosowania się do tych interpretacji. Nie przewidziano równocześnie wygaszenia ochrony z obecnie wydawanych interpretacji. Tym samym nie istnieje zagrożenie wygaszenia wszystkich dotychczas wydanych interpretacji. Skutki prawne związane z zastosowaniem się do interpretacji indywidualnej wydanej na podstawie obecnej Ordynacji podatkowej będą oceniane na podstawie przepisów tej ustawy (przepis przejściowy zawarty w projekcie ustawy – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika).
15.	**Uwagi ogólne**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Odnosząc się do uregulowania w projekcie kwestii odpowiedzialności podatkowej spadkobierców pod rozwagę podajemy, aby w ustawie o podatku od spadków i darowizn zamieścić przepis o charakterze informacyjnym wskazujący, iż zasady odpowiedzialności podatkowej w tym zakresie uregulowane są w Ordynacji podatkowej	**Uwaga niezasadna** Przepisy Ordynacji podatkowej to przepisy ogólne, a ustawy o podatkach od spadków i darowizn to przepisy szczególne. Zgodnie z § 4 ust. 4 Zasad techniki prawodawczej w ustawie nie można zamieszczać przepisów nakazujących stosowanie innych aktów normatywnych.
16.	**Uwagi ogólne**	**Federacja Przedsiębiorców Polskich**	W naszej ocenie, skoro projektodawca wyraźnie podkreśla, iż zamierza wykorzystać istniejące obecnie rozwiązania prawne (znane zarówno podatnikom, jak i organom podatkowym), to przede wszystkim, mając na uwadze założenie racjonalności układu prawnego, zasadne byłoby utrzymanie ich dotychczasowego umiejscowienia w projektowanej ustawie jako swoistego szkieletu (bazy wyjściowej) do tworzenia ich uzupełnień i modyfikacji.	**Uwaga niezasadna** Argumenty za przyjętą systematyką projektowanej ustawy zostały szczegółowo przedstawione w pkt IV uzasadnienia projektu (*Systematyka przepisów projektu ordynacji podatkowej*). Projekt nowej Ordynacji podatkowej zawiera rozwiązania istniejące obecnie, ale zawarte w odrębnych ustawach, np. w obecnej ustawie o NIP oraz nowe instytucje prawne, których nie

			Utrzymanie szkieletu układu obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej (przy uwzględnieniu konieczności uporządkowania umiejscowienia niektórych instytucji) z pewnością przełożyłoby się na mniejsze trudności z przyswojeniem treści projektowanego aktu jego adresatom. Jakkolwiek bowiem przyjęte założenie co do konieczności uporządkowania regulacji w pewnym zakresie należy oceniać pozytywnie, to jednak zaproponowany układ i zakres regulacji (jej obszerność) nie niweluje braku przejrzystości aktu. Przede wszystkim należy wskazać, iż Dział I – „Przepisy ogólne" projektowanego aktu obejmuje swoim zakresem aż 132 artykuły – co w naszej ocenie sprawia, że dział ten przestaje mieć z uwagi na swoją obszerność ogólny charakter (także ze względu na uwzględnienie w nim szeregu rozwiązań o charakterze szczegółowym). Zdajemy sobie sprawę, że umiejscowienie przedmiotowych rozwiązań w początkowych przepisach projektowanej regulacji ma odzwierciedlać ich doniosłość i szczególne zainteresowanie ustawodawcy, niemniej jednak obecny układ i obszerność Działu I sprawia, że jego lektura nie jest przejrzysta i nie może on zostać oceniony jako dział ogólny (wstępny). Przykładowo wskazujemy: (i) w zakresie działu I „Przepisy ogólne": rozdział 4 „Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania"; rozdział 8 „Organy podatkowe i ich właściwość"; rozdział 9 „Rada do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania"; rozdział 10 „Wyłączenie pracownika oraz organu podatkowego"; Rozdział 11 „Tajemnica skarbowa" – mogłyby zostać z powodzeniem umiejscowione w osobnych działach, odpowiadając dotychczasowemu układowi przepisów, (ii) umiejscowienie regulacji dot. klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania w rozdziale 4 działu I, natomiast regulacji dot. rady do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania dopiero w rozdziale 9 działu I nie znajduje uzasadnienia i tym samym nie wpisuje się w założenie o przejrzystości treści projektowanego aktu (należy przy tym zaznaczyć, że w obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej oba rozwiązania stanowią odrębny dział). Co więcej, należy zwrócić uwagę na istotny wzrost objętości	przewiduje obecna Ordynacja podatkowa. **Systematyka ustawy – klauzula** Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r. (ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. poz. 846). Przepisy o klauzuli zostały zmienione z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą z dnia 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 (Dz. U. poz. 2193). W projekcie utrzymano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania w aktualnie obowiązującym kształcie. Utrzymanie tego rozwiązania w systemie podatkowym jest konieczne zarówno ze względu na potrzebę ochrony dochodów budżetowych, jak i wymogi stawiane państwom członkowskim przez prawo Unii Europejskiej. Istotnie ulokowanie regulacji skierowanej przeciwko unikaniu opodatkowania w dziale I ordynacji podatkowej jest nowym rozwiązaniem. Obecnie w ordynacji podatkowej wpleciona jest ona pomiędzy regulacje materialnoprawne i proceduralne (odrębny dział IIIA ordynacji podatkowej). Szczególny charakter tej instytucji wskazywał na umieszczenie w dziale I w odrębnym rozdziale rozwiązań materialnoprawnych oraz w kolejnym rozdziale rozwiązań ustrojowych dotyczących funkcjonowania Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. Regulacje proceduralne dotyczące przeciwdziałania unikania opodatkowania umieszczono w odrębnym rozdziale działu IV jako jedno ze szczególnych postępowań. Wbrew zgłaszanym zastrzeżeniom tego rodzaju rozwiązanie służy przejrzystości aktu rozdzielając przepisy materialnoprawne, ustrojowe oraz proceduralne i przyporządkowując je do odpowiednich działów projektu.

			projektowanej regulacji w stosunku do obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej.	
17.	**Uwagi ogólne**	**Polska Izba Ubezpieczeń**	W NOP nie znalazła unormowania uproszczona procedura dotycząca uzyskiwania decyzji w sprawie uprzedniego porozumienia cenowego między podmiotami powiązanymi, o której mowa w Projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz niektórych innych ustaw z 15 lipca 2018 r. W ocenie Polskiej Izby Ubezpieczeń, wszelkie procedury podatkowe powinny być z zasady unormowane w NOP, jako ich zbiorze. PIU wnosi więc o uwzględnienie w NOP planowanych zmian z zakresu cen transferowych. Należy również zauważyć, że cały rynek oczekuje na wprowadzenie procedury tzw. uproszczonych APA, które Ministerstwo Finansów zapowiedziało już wiele miesięcy temu. Ponadto, zgodnie z zapowiedziami, takie procedury miały być stosowane z mocą wsteczną, od początku 2018 r. Jest to szczególnie ważne w obecnym stanie prawnym, z uwagi na ograniczenie zaliczania niektórych wydatków ponoszonych na rzecz podmiotów powiązanych do kosztów uzyskania przychodów na podstawie art. 15e ustawy o podatku dochodowy od osób prawnych (a zastosowanie APA wyłącza art. 15e). Podsumowując, PIU prosi o jak najszybsze przedstawienie i uchwalenie zmian w zakresie uproszczonych uprzednich porozumień cenowych (APA).	**Uwaga bezprzedmiotowa** Procedowanie postulowanych zmian nie jest przewidywane w ramach procesu legislacyjnego nad projektem nowej ustawy – Ordynacja podatkowa.
18.	**Uwagi ogólne**	**Polska Izba Biegłych Rewidentów**	Projektowana ustawa — w stosunku do obecnie obowiązującej - znacząco zwiększa (do 728) ilość artykułów, z wieloma delegacjami ustawowymi do regulowania spraw szczegółowych w rozporządzeniach. Proponujemy rozważenie, czy przy tak szczegółowej regulacji ustawowej niezbędne są wszystkie zamieszczone w projekcie delegacje ustawowe.	**Uwaga niezasadna** Delegacje ustawowe to wymóg konstytucyjny i Zasad techniki prawodawczej. Projekt ustawy zawiera niezbędne delegacje uprawniające do wydania aktu wykonawczego celem prawidłowego stosowania poszczególnych instytucji.
19.	**Uwagi ogólne**	**Krajowa Rada Notarialna**	Zgłasza wniosek o zawarcie regulacji dotyczącej roszczeń regresowych płatnika w przypadku, w którym podatek został zapłacony przez płatnika lub od niego wyegzekwowany, a płatnik nie pobrał tego podatku od podatnika. Oczywiście w tym przypadku notariusz, jako płatnik ma możliwość	**Uwaga niezasadna** Już od 1 stycznia 2003 r. (zob. ustawę z dnia 12 września 2002 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw - Dz. U. z 2002 r. Nr 169, poz. 1387 z późn. zm.) uchylono m. in. ówczesny § 4 art. 30 o.p., który odsyłał w tym

			wystąpienia na drogę postępowania cywilnego, w celu odzyskania wskazanych należności. Jednak bezpośrednie uregulowanie takiej sytuacji w Ordynacji podatkowej na pewno uprościłoby dochodzenie przez płatnika należnego mu roszczenia, a także je przyspieszyło. Wprowadzenie takiej możliwości przyczyniłoby się również do uproszczenia obrotu prawnego i tym samym dałoby płatnikom większe poczucie bezpieczeństwa, co również pozytywnie wpłynęłoby na realizowanie nałożonych na nich obowiązków podatkowych.	zakresie do drogi postępowania cywilnego. Uchylone przepisy nie były związane z realizacją należności publicznoprawnych, gdyż dotyczyły roszczeń regresowych o charakterze cywilnoprawnym istniejących zasadniczo pomiędzy płatnikiem a podatnikiem. Nie ma powodu do tego, by przywracać te przepisy. Wystarczające w tym zakresie są unormowania Kodeksu cywilnego dotyczące bezpodstawnego wzbogacenia.
20.	**Uwagi ogólne**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W projekcie można dostrzec ewidentną sprzeczność pomiędzy deklarowanym nadrzędnym celem projektu, czyli ochroną praw podatnika, a jego realizacją. Ten dysonans jest już widoczny na poziomie zasad ogólnych prawa podatkowego. Z jednej strony projekt wymienia aż 25 zasad i wiele z nich pojawia się w kodeksie po raz pierwszy. Niestety z drugiej strony nie sposób nie dopuścić się konkluzji, że w istotnej części zostały one pozbawione niezbędnej obudowy instytucjonalnej w przepisach szczegółowych lub zostały sformułowane w sposób bardzo zachowawczy. Oznacza to poważną niepewność, że w praktyce pozostaną jedynie papierowymi deklaracjami. Takim przykładem jest zasada terminowego załatwiania spraw, wyrażona w projektowanym art. 23 § 1. Nie tylko nie została ona zoperacjonalizowana w dalszej części projektu, bo w rozdziale 2 działu III projektodawca nie przewidział żadnych sankcji dla organu lub narzędzi dla podatnika dochodzenia terminowego załatwienia sprawy. Również została ona rozmyta poprzez nakazanie organowi "podejmowania działań niezbędnych dla..." zamiast stwierdzenia wprost, że ma on załatwiać sprawy terminowo. Innym przykładem jest zasada ochrony uzasadnionych oczekiwań zobowiązanego zawarta w art. 20 § 2 projektu. Sprowadza się ona zazwyczaj, choć niewyłącznie, do respektowania przez organy utrwalonej praktyki interpretacyjnej. Jednak już w uzasadnieniu kodyfikatorzy dopuszczają możliwość zmiany praktyki organu w przypadku istnienia "mocnego uzasadnienia" takiej decyzji, które niewątpliwie zawsze będzie możliwe do przedstawienia. Co więcej, aby taka zasada nabrała realnego wymiaru, powinna jej towarzyszyć konkretna norma prawna mówiąca przykładowo o bezwzględnym zakazie zmiany wykładni	**Uwaga w zakresie nadpłaty niezasadna** Wprowadzenie zwrotu nadpłaty z urzędu bez jej stwierdzenia nie jest w wielu wypadkach możliwe. Wynika to z faktu, iż nadpłata może powstać w związku z wadliwym działaniem podatnika, o którym organ podatkowy może się dowiedzieć z jego wniosku o stwierdzenie nadpłaty. **Uwaga bezprzedmiotowa** 1. Naruszenia zasad ogólnych będą mogły stanowić przyczynę uchylenia decyzji podatkowych na zasadach ogólnych. 2. Art. 20 projektu, który formułuje zasadę uzasadnionych oczekiwań, przesądza, że wszelkie odstępstwa organu władzy publicznej od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym muszą mieć swoją „uzasadnioną przyczynę". Przykłady „uzasadnionej przyczyny" są podane w uzasadnieniu projektu (np., gdy dotychczasowa praktyka okaże się sprzeczna z prawem (orzeczenie TK) albo gdy ważniejszy będzie istotny interes publiczny lub społeczny).. 3. Zrezygnowano z wprowadzenia katalogu praw i obowiązków zobowiązanego w ramach projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, na rzecz zamieszczenia regulacji w tym zakresie w projekcie ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika. 4. Umowa o współdziałanie niesie z sobą istotne korzyści dla podmiotów strategicznych. To, czy będzie ona „instytucją martwą", zależy w głównej mierze nie od kształtu regulujących ją przepisów (które są ramowe), lecz od praktyki jej stosowania; 5. Nakaz podejmowania przez organy podatkowe działań niezbędnych dla załatwienia sprawy w terminie ma swoje rozwinięcie w regulacjach szczególnych zawartych w rozdziale 2 działu III (*Załatwianie spraw*). Do projektowanej ustawy

			przepisów ze skutkiem wstecznym. Co istotne, nieprzemyślana została kwestia relacji łączących zobowiązanego i organy podatkowe. Ustawodawca przeoczył już istniejący bardzo wysoki poziom podporządkowania podatników celom fiskalnym i istnienie szeregu instrumentów zabezpieczających i egzekwujących w sposób nadmierny zobowiązania podatkowe. Artykuł 34 pkt 3 projektu nakłada na zobowiązanego dodatkowo obowiązek współdziałania z organami, co niesie za sobą nie tylko rozliczne konsekwencje na płaszczyźnie kontroli podatkowej i postępowań podatkowych, ale jest też kardynalnym ograniczeniem wolności i praw obywatelskich, gdyż wspomniany zapis istotnie wykracza poza obowiązki obywatelskie określone w art. 84 Konstytucji. Bardzo wyraźnym i konkretnym przykładem przeregulowania projektu są chociażby przepisy dotyczące nadpłaty. W ocenie Krajowej Rady tak prosta operacja jak zwrot nadpłaty przy obecnym poziomie zaawansowania techniczno- organizacyjnego urzędów powinna być realizowana w przeciągu kilku dni, praktycznie bez udziału podatnika. Tymczasem projektodawcy pozostawili w projekcie instytucję stwierdzenia nadpłaty, mimo że zasadą jest, że dokonywanie zwrotu nadpłaty z urzędu i bez wydawania decyzji w przedmiocie jej stwierdzenia. Kolejnym przykładem nadmiernego rozpisania się kodyfikatorów jest wprowadzenie przepisów regulujących umowę o współdziałaniu, która z uwagi na brak atrakcyjnych korzyści dla obu stron, prawdopodobnie pozostanie instytucją martwą. Należy w tym miejscu również wspomnieć o przepisach dotyczących identyfikacji i ewidencji podatników, które przewidują stworzenie nowego rejestru teleinformatycznego, mimo że pożądane funkcjonalności mogą być osiągnięte przy wykorzystaniu przez administrację podatkową obecnych systemów.	wprowadzono pojęcie „przewlekłości" postępowania wraz z prawem wniesienia ponaglenia.
21.	**Uwagi ogólne**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	**1. Przedstawiony przez Komisję Projekt „nie odpowiada dzisiejszym potrzebom**", dlatego należy go odrzucić z powodów zasadniczych przedstawionych poniżej. Zdaniem ZPP próba „poprawienia" Projektu jest bezcelowa i nie może się powieść. Zdaniem ZPP Projekt: • w wielu miejscach jest kazuistyczny;	**Uwagi 1-8 niezasadne** 1. Przedstawiony projekt nie jest ostateczny. Projekt będzie poddawany modyfikacjom na poszczególnych etapach prac legislacyjnych. 2. Treść projektu nie pozwala na stwierdzenie, iż zasada wyważania spowoduje, że „zaistnieje" zobowiązanie podatkowe, które z przepisów nie wynika.

			• zawiera przepisy, które powinny się raczej znaleźć w regulaminie pracy pracowników organów podatkowych, a nie w ustawie regulującej relacje między państwem a podatnikami; • jest rozwlekły - można z niego wykreślić tysiące słów nie zmieniając znaczenia poszczególnych przepisów; • stanowi próbę „obejścia" problemów wynikających z obecnie obowiązujących przepisów i orzecznictwa ferowanego na ich podstawie - czego najlepszym przykładem jest sprawa przedawnienia terminu określenia zobowiązań podatkowych - która omówiona zostanie w dalszej części niniejszej opinii; • nie tworzy żadnych realnych instrumentów ochrony praw, których ochronę deklaruje. Zdaniem ZPP pominięcie przy tworzeniu przepisów ogólnego prawa podatkowego adresatów norm prawnych - czyli podatników - jest potwierdzeniem tezy, że system podatkowy nie .tworzony jest w ich interesie. **2.** .„**Wyważanie" interesu podatnika (abstrahując od jego „słuszności") i interesu publicznego jest sprzeczne z zasadą in dubio pro tributario**. Jeśli zobowiązanie nie istnieje to żaden interes publiczny nie może powodować, by ono zaistniało! **3. Brak zasady państwa prawnego (rule of law) w prawie podatkowym**. Choć autorzy Projektu odwołują się często do wzorca k.p.a., z niezrozumiałych względów ogólnej zasady „praworządności", która nie została powtórzona w pierwotnej wersji o.p., nadal nie przywracają. Wprowadzenie do Projektu tylko niektórych zasad, które można wywieść z ogólnej zasady państwa prawnego rodzi niebezpieczeństwo, okrojenia tej zasady w przepisach ogólnych prawa podatkowego - tak samo, jak to się stało z zasadą praworządności zawartą w k.p.a. przy okazji dokonywania wykładni obowiązującej o.p. **4. Źle skonstruowana zasada in dubio pro tributario**. Właściwe sformułowanie klauzuli in dubio pro tributario, zgodne ze wskazaniami art. 217 Konstytucji, będzie korzystne dla państwa jako takiego, a nie tylko dla niektórych podatników. Mając na uwadze powyższe, można zaproponować by klauzula in dubio pro tributario otrzymała następujące	3. Zasada praworządności została ujęta w projekcie NOP w art. 14. 4. Zgłaszający uwagę nie wskazuje, na czym polega błąd konstrukcji zasady in dubio pro tributario. Wprowadzenie do ustawy „testu statystycznego podatnika" w żaden sposób nie usuwałoby źródeł niepewności prawnej. 5. Nie sposób zgodzić się, że w obecnej o.p. istnieje wyodrębnienie przedawnienia wymiaru i przedawnienie poboru podatku. Celem wprowadzanych regulacji w NOP jest eliminacja wielu obecnie funkcjonujących problemów, które nie biorą się wyłącznie z wadliwej interpretacji, ale z wadliwości konstrukcji obecnie istniejących przepisów dotyczących tej instytucji. Instytucja przedawnienia w NOP uwzględnia interes nie tylko państwa ale i podatnika. Stąd m.in. wprowadzenie ograniczenia w zakresie zawieszania biegu terminu przedawnienia wymiaru i poboru a także wprowadzenie wyłącznie jednokrotności przerwy biegu terminu przedawnienia. Nie można zgodzić się z twierdzeniem, że wadliwość decyzji nie będzie miała znaczenia na losy związane z przerwą biegu terminu przedawniania. W kontekście analizy projektowanych przepisów dotyczących przedawnienia bezprzedmiotowe są uwagi dotyczące analizy przedstawionych w uwadze orzeczeń. Bezzasadne są również uwagi dotyczącej związku przedawnienia z k.k.s. skoro w NOP wyeliminowano związek obu instytucji. 6. Wprowadzane instytucje ogólnego prawa podatkowego dostosowane zostały w niezbędnym zakresie do obowiązującego obecnie systemu podatkowego również w zakresie opodatkowania dochodów. W tym zakresie zwrócono również uwagę na konieczność implementacji przepisów dyrektywy 2016/1164/UE w zakresie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Dyrektywa Rady (UE) 2016/1164 z dnia 12 lipca 2016 r. ustanawiająca przepisy mające na celu przeciwdziałanie praktykom unikania opodatkowania, które mają bezpośredni wpływ na funkcjonowanie rynku wewnętrznego (L.193/1), nakłada na państwa członkowskie obowiązek wprowadzenia do ich systemów podatkowych przepisów ogólnych przeciw unikaniu opodatkowania, aby zwalczać nadużycia podatkowe, w odniesieniu do których nie zostały jeszcze przyjęte specjalnie ukierunkowane przepisy (pkt 11 preambuły). Regulacje ogólne przeciw unikaniu opodatkowania w świetle dyrektywy powinny mieć zastosowanie do uzgodnień, które nie są rzeczywiste (non-

			brzmienie: „Podatkowe skutki niekorzystne dla zobowiązanego można wyciągać jedynie wtedy, kiedy naruszył on obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego o treści jednoznacznej. Zobowiązany nie ponosi konsekwencji zastosowania przepisu prawa podatkowego w taki sposób, w jaki mógł ten przepis zastosować (test statystycznego podatnika)". **5. Złe rozumienie instytucji przedawnienia**. W Uzasadnieniu wspomniano o „wprowadzeniu przedawnienia wymiaru i poboru zobowiązań podatkowych" - tak, jakby dotąd tego nie było. A jest! Tylko urzędnicy, sędziowie i doradcy podatkowi z Komisji próbują „zamieść pod dywan swoje błędy z przeszłości". W samym Projekcie dotychczasowy model instytucji przedawnienia został zmieniony. Niestety, zawarte w Uzasadnieniu wyjaśnienie tej zmiany budzi poważne wątpliwości co do zrozumienia przez Komisję istoty tej instytucji i istoty problemów związanych z dotychczasowym rozumieniem przepisów odnoszących się do tej instytucji. Przedstawiona poniżej - wyjątkowo długa jak na to miejsce - analiza instytucji przedawnienia i jej stosowania wydaje się potrzebna dla udowodnienia postawionej wyżej tezy, że autorzy Projektu albo pewnych problemów w ogóle nie rozumieją, albo - być może w poczuciu winy - próbują stworzyć przepisy, które pozwolą o dotychczasowych problemach, wygenerowanych przez błędną wykładnię przypisów - po prostu zapomnieć. **5.1.** Instytucja przedawnienia w prawie podatkowym nie jest prezentem dla unikających płacenia podatków jak mogłaby sugerować literalna wykładnia kontrowersyjnego wyroku Trybunału Konstytucyjnego z 21.06.2011 (P 26/10), w którym stwierdzono że „przedawnienie nie może być traktowane jako prawo podmiotowe jednostki". Przedawnienie rzeczywiście nie jest prawem podmiotowym, ale najskuteczniejszym mechanizmem wymuszającym porządną i szybką pracę organów podatkowych i sądów. Niestety, beztroska legislacja, fiskalizm i opieszałość organów podatkowych oraz kreatywna, na wzór kreatywnej księgowości, sądowa wykładnia przepisów, zamieniły podstawową instytucję państwa prawnego w postaci	genuine; Missbrauch auf unangemessene Gestaltung); we wszystkich pozostałych przypadkach w świetle dyrektywy podatnik powinien mieć swobodę wyboru takiej struktury podatkowej, która jest najbardziej efektywna z punktu widzenia prowadzonej przez niego działalności gospodarczej. Przy ocenie, czy dane uzgodnienie powinno być uznane za nierzeczywiste, zgodnie z dyrektywą należy brać pod uwagę wszystkie ważne względy ekonomiczne, w tym działalność finansową. Artykuł 6 dyrektywy określa treść ogólnej normy przeciw unikaniu opodatkowania, którą powinny wprowadzić państwa członkowskie do swoich systemów podatkowych. Brzmi on następująco: „1. Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część. 2. Na użytek ust. 1 jednostkowe lub seryjne uzgodnienie uznaje się za nierzeczywiste w zakresie, w jakim nie jest ono wprowadzane z uzasadnionych powodów handlowych, które odzwierciedlają rzeczywistość ekonomiczną. 3. W przypadku gdy jednostkowe lub seryjne uzgodnienia nie są brane pod uwagę zgodnie z ust. 1, zobowiązanie podatkowe oblicza się zgodnie z prawem krajowym." Normatywny kształt klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, przewidziany w niniejszym projekcie, realizuje kierunkowo wymogi wynikające z powołanej dyrektywy. Zgodnie z art. 11 dyrektywy jej postanowienia – m.in. w zakresie klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania - mają być w państwach członkowskich wdrożone z dniem 1 stycznia 2019 r. Zatem dyrektywa jest kluczowym wzorcem normatywnym, do którego należy porównywać obowiązujące w Polsce przepisy. W tym zakresie uwzględniono szczegółowe rozwiązania wprowadzone z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą 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

			przedawnienia w jego zaprzeczenie. Bez precyzyjnych przepisów określających terminy przedawnienia, które nie pozwalają organom podatkowym na dowolne ich wydłużania: (i) nie ma realnego prawa do sądu, które jest prawem podmiotowym i wartością konstytucyjną; (ii) organy podatkowe mogą prowadzić postępowania podatkowe (i to robią) w sposób rażąco sprzeczny z konstytucyjną zasadą państwa prawa oraz ze wspomnianym już prawem do dobrego prawa i dobrej administracji. Brak instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych lub czynienie z tej instytucji fikcji stoi w sprzeczności z tymi zasadami. **5.2.** W instytucji przedawnienia ogniskuje się istota postępowania podatkowego - wszystkie podstawowe prawa i obowiązki nie tylko podatników, ale i aparatu skarbowego. Obowiązkiem podatnika jest: (i) terminowe wykazanie w deklaracji podatkowej lub zeznaniu podatkowym wysokości podatku - czyli wyrażonej w pieniądzu kwoty zobowiązania podatkowego wynikającego z obowiązku podatkowego powstającego z mocy prawa w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach oraz (ii) zapłacenie podatku wykazanego w deklaracji lub ustalonego w decyzji organu podatkowego lub określonego w decyzji organu podatkowego w wysokości innej niż wykazana przez podatnika w deklaracji. Mechanizmem wymuszającym realizację tego obowiązku podatnika są wysokie i narastające odsetki oraz możliwość prowadzenia wobec niego przymusowej egzekucji. Obowiązkiem aparatu skarbowego jest zaś: (i) szybka i sprawna weryfikacja, czy podatnik wykazał poprawnie wysokość podatku, aby należny państwu podatek jak najszybciej mógł wpłynąć do budżetu oraz (ii) egzekucja podatku wykazanego przez podatnika lub ustalonego lub określonego przez organ podatkowy. Podstawowym mechanizmem wymuszającym sprawną realizację tego obowiązku organu podatkowego jest instytucja przedawnienia - czyli upływ terminu, po którym nie może on weryfikować deklaracji podatnika ani egzekwować podatku wykazanego przez podatnika, ani określonego (czy ustalonego) przez organ podatkowy. **5.3.** W dotychczasowym orzecznictwie TK i NSA nie można nie dostrzec „profiskalnego" podejścia do kwestii	ustaw (Dz. U. poz. 2193). Wskazywane w uwadze ogólne rozważania przebudowy systemu podatkowego w kierunku wprowadzenia jednolitego podatku od przychodów nie mogły oddziaływać na kształt ogólnej klauzuli przeciw unikaniu opodatkowania. 7. Przepisy o ochronie tajemnicy skarbowej nie zabraniają i nie zabraniały podatnikowi ujawnienia danych i informacji objętych tajemnicą skarbową. Jest przecież dysponentem tych informacji i danych. 8. Zgodnie z projektowanym art. 17, w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego zobowiązany współdziała z organami podatkowymi.. Przepis ten ma charakter gwarancyjny – potwierdza, że współdziałanie z organem ma miejsce tylko w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego, tzn. w razie istnienia podstawy prawnej. Podstawowy cel podatnika i organu podatkowego jest (powinien być) zbieżny: doprowadzenie do tego, iż podatek zostanie zapłacony zgodnie z prawem. Zrezygnowano z wprowadzenia katalogu praw i obowiązków zobowiązanego w ramach projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, na rzecz zamieszczenia regulacji w tym zakresie w projekcie ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika. **Uwagi 9 – 10 bezprzedmiotowe** 9. Do zakresu projektu nie należy reforma (zmiana) ustroju sądownictwa administracyjnego ukształtowanego obecnie zgodnie z art. 184 Konstytucji RP w ustawie z dnia 25 lipca 2002 r. Prawo o ustroju sądów administracyjnych. W niezbędnym zakresie w przepisach wprowadzających zaproponowano zmiany w procedurze sądowoadministracyjnej uwzględniając istotę wprowadzonych rozwiązań oraz aktów wydawanych przez organy podatkowe poddanych kontroli sądowej. 10. W projekcie proponuje się utrzymanie obowiązującego okresu załatwienia sprawy przez organ podatkowy pierwszej instancji (3 miesiące), którego naruszenie powoduje przerwę w naliczaniu odsetek za zwłokę, z zastrzeżeniem, że zasady tej nie stosuje się, jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczyniła się strona lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu podatkowego, a także, gdy opóźnienie wynika z dokonania określonych czynności dla których przepisy prawa podatkowego określają terminy, przeprowadzenia rozprawy lub mediacji. Wskazane przykłady składania wniosków dowodowych albo

			przedawnienia zobowiązań podatkowych. Jednak istnienie instytucji przedawnienia właściwie pojmowanej - czyli przedawnienia okresu, w którym organ podatkowy może określić wysokość zobowiązania podatkowego w innej wysokości niż wykazana przez samego podatnika - jest dla państwa, choć niekoniecznie dla źle zorganizowanego aparatu skarbowego, korzystne. Dyscyplinuje bowiem aparat skarbowy do szybkiego, sprawnego i efektywnego postępowania. **5.4.** Autorzy Projektu piszą w jego Uzasadnieniu o „kontrowersyjnej sprawie długości terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, o którym mowa w art. 70 obowiązującej ordynacji" - dając tym samym dowód niezrozumienia ani istoty instytucji przedawnienia, ani obowiązujących przepisów, które były przez lata źle interpretowane. W Uzasadnieniu czytamy, że „zobowiązanie podatkowe przedawnia się z upływem 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności podatku. Wskazany termin 5-letni, w następstwie licznych przesłanek zawieszenia jego biegu oraz możliwości jego przerwania, jest wydłużany. Stąd biorą się sytuacje, w których np. zobowiązanie podatkowe może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach". Trzeba wiec stanowczo podkreślić, że nie są prawdziwe twierdzenia, że w aktualnym stanie prawnym termin przedawnienia nie wynosi 5 lat. W istocie rzeczy wynosi - tylko błędna interpretacja doktryny i zbudowana na jej podstawie kuriozalna linia orzecznicza wypaczyły znaczenie pierwotnych przepisów. **5.5**. W sporach podatkowych podnoszone było wielokrotnie, lecz ignorowane przez sądy wspierane przez doktrynę, że zobowiązanie podatkowe rzeczywiście może być egzekwowane nawet po kilkunastu latach. Pod warunkiem, że istnieje zobowiązanie podatkowe, które można egzekwować. Termin na egzekucję i na dokonanie wymiaru to są dwie tak różne sprawy, że nie trzeba tego dopiero „ustanawiać" w Projekcie! Zgodnie z przywoływanym wielokrotnie przez TK i NSA art. 84 Konstytucji, „każdy jest obowiązany do ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie". Jednak ustawa nie „określa" zobowiązań podatkowych! Zobowiązanie	odwołania nie są i nie powinny stanowić przyczyny zawieszenia okresów, w których nie nalicza się odsetek, gdy mają charakter obiektywny i nie prowadzą do przedłużenia postępowania. **Uwaga 11.3 – niezasadna** Nie wzięto w tym zakresie pod uwagę zwolnienia przewidzianego w tym przepisie. Zakaz RIP nie będzie w praktyce miał zastosowania wyłącznie w przypadku, gdy decyzja zostanie wzruszona z przyczyn za które strona ponosi odpowiedzialność, jak np. ujawnienie materiału dowodowego na swoją korzyść dopiero po wydaniu decyzji, fałszowanie materiału dowodowego, lub popełnienie przestępstwa w wyniku którego została wydana decyzja (np. przekupienie urzędnika celem wydania korzystniejszej decyzji). Są to okoliczności, które nie uzasadniają przyznania ochrony prawnej takiemu zachowaniu strony. **Pozostałe uwagi, z zastrzeżeniem powyższych aprobujące** (nie wymagają odniesienia się) oraz **legislacyjne** (projekt będzie oceniany pod względem prawnym, legislacyjnym i redakcyjnym przez Komisję prawniczą)

			podatkowe egzekwowane w oparciu o przepisy ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji („u.p.e.a.") na podstawie decyzji wydanej w oparciu o przepisy o.p., to nie jest „nieskonkretyzowana powinność" realizacji jakiegoś abstrakcyjnego „obowiązku podatkowego", tylko obowiązek zapłaty konkretnej kwoty, wykazanej przez podatnika lub określonej przez organ podatkowy lub ustalonej przez organ podatkowy - czyli „podatek do zapłaty". Niestety, wykładni art. 70 obowiązującej o.p. dokonywano w oderwaniu od jej art. 21 § 2 i § 3 a znaczenie § 4 art. 70 (jak również § 6 i § 8) odczytywano bez uwzględnienia treści § 1. Żeby móc „zastosować środek egzekucyjny", o którym mowa w art. 70 § 4 i wszcząć postępowanie egzekucyjne na podstawie u.p.e.a., musi istnieć ku temu podstawa prawna - czyli przedmiot egzekucji, czyli „podatek do zapłaty"! Tę podstawę określa się w zupełnie innym postępowaniu, prowadzonym na podstawie innej ustawy. Nie może zatem egzekucja przerywać biegu przedawnienia do określenia zobowiązania podatkowego, ponieważ podstawą egzekucji może być tylko określone już zobowiązanie podatkowe. W konsekwencji wysokość zobowiązania podatkowego - czyli „podatku do zapłaty" - organ podatkowy może określić w wysokości innej niż wykazana przez podatnika, tylko przed upływem terminu wskazanego w art. 70 § 1 obowiązującej o.p.27 **5.6.** Czynność egzekucyjna nie może „żyć" niezależnie od decyzji będącej jej podstawą. Wadliwość decyzji określającej zobowiązanie podatkowe skutkująca jej wyeliminowaniem z obrotu prawnego nie może nie wpływać na skutki prawne wywołane przez czynność egzekucyjną. Jeśli przyjąć, że czynność egzekucyjna wykonana na podstawie tytułu wykonawczego zmierzająca do wyegzekwowania zobowiązania podatkowego określonego w decyzji podatkowej, która następnie została wyeliminowana z obrotu prawnego wywołuje skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia do określenia (lub ustalenia) zobowiązania podatkowego to jedynym logicznym wnioskiem musiałoby być uznanie wszystkich innych skutków czynności egzekucyjnej. Doprowadziłoby to do sytuacji, że kwota wyegzekwowana na podstawie decyzji, która została później wyeliminowana z obrotu prawnego nie powinna być	

			zwracana. Czy rzeczywiście nie powinna? A jeśli jednak powinna, to czy w logiczny sposób da się uzasadnić, że równocześnie powinna ona wywierać inne skutki w zakresie określenia zobowiązania podatkowego i terminu jakie organ podatkowy ma na określenie tego zobowiązania? **5.7.** W profiskalnej wykładni przepisów o przedawnieniu zobowiązań podatkowych stosowana bywa analogia z przedawnieniem w prawie karnym. Analogia taka jest bezzasadna gdyż inne są cele przedawnienia w prawie podatkowym niż w prawie karnym. Celem przedawnienia zobowiązań podatkowych nie jest stabilizacja stosunków prawnych, jak w prawie karnym. Stabilizacja taka jest skutkiem działania instytucji przedawnienia! Stosowanie takiej analogii może natomiast sugerować, że przepisy o przedawnieniu zobowiązań podatkowych mogą mieć coś wspólnego z przedawnieniem przestępstw. Jeśli jednak analogię taką mamy stosować, pamiętać należy, że prawo karne precyzyjnie odróżnia przedawnienie karalności i przedawnienie wykonania kary. Art. 101 kodeksu karnego (k.k.) określa kiedy ustaje karalność przestępstwa (czyli ścigania). Art.103 § 1 k.k. stwierdza, że nie można wykonać kary, jeżeli od uprawomocnienia się wyroku skazującego upłynęła wskazana w ilość lat. Art. 102 przewiduje, że jeżeli w okresie, o którym mowa w art. 101, wszczęto postępowanie, karalność ustaje z upływem wskazanej ilości lat od zakończenia tego okresu (10 lat lub 5 lat - w zależności od wysokości kary jaką zagrożone jest dane przestępstwo). I w tym czasie musi być wydany wyrok. Jeśli sąd zwróci akta prokuraturze (obecnie w trybie art. 344a k.k.), bieg terminu przedawnienia się nie przerywa, ani nie zawiesza. Jeśli wyrok skazujący sądu pierwszej instancji zostanie uchylony przez sąd drugiej instancji - jest tak samo. I nie zmienia tego fakt, że podejrzany był tymczasowo aresztowany - czyli - porównując obrazowo - że wszczęto przeciwko nie mu „egzekucję" bez prawomocnego wyroku. Skąd zatem pomysł, że wszczęcie egzekucji podatkowej na podstawie decyzji, której nie ma (bo została uchylona lub stwierdzono jej nieważność) - mogło przerywać bieg przedawnienia zobowiązania podatkowego? Pozostając przy analogii do prawa karnego warto też zauważyć, że policja musi zwolnić zatrzymanego, jeśli w	

			ciągu 48 godzin sąd nie zastosował wobec niego aresztu tymczasowego. Nie można przyjąć, że skoro nie zdążyła z wnioskiem do sądu, albo sąd nie zdążył go rozpoznać, to można obywatela potrzymać trochę dłużej - należy go zwolnić maksymalnie po 48 godzinach. Ten przepis jest skierowany do policji i nie może policja sama go sobie przedłużać. Tak samo nie może organ podatkowy obchodzić przepisu, który jest skierowany do niego (masz 5 lat na ewentualną weryfikację deklaracji podatnika i rozpoczęcie egzekucji, bo po tym czasie zobowiązanie przedawnia się). Terminy przedawnienia zobowiązań podatkowych są terminami ustawowymi - więc nie mogą zależeć od „aktywności organów podatkowych" - tak samo jak nie zależą od prokuratora w postępowaniu karnym. **5.8.** W całkowicie niezrozumiałym wyroku z 18.10.2005 (II FSK 351/05) NSA postawił tezę, że „uchylenie decyzji deklaratoryjnej, na podstawie której wydano tytuł wykonawczy, nie działa wstecz i nie unicestwia materialnego skutku /przerwanie biegu przedawnienia/ wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną". Wtrącone w uzasadnieniu wyroku - bez bezpośredniego związku z rozpoznawaną sprawą - zdanie, że „nie powinno również nasuwać wątpliwości'•, że uchylenie takiej decyzji deklaratoryjnej, na podstawie której wydano tytuł wykonawczy, nie działa wstecz /jak to ma miejsce w przypadku stwierdzenie nieważności/ i nie unicestwia materialnego skutku /przerwanie biegu przedawnienia/ wywołanego dokonaną skutecznie czynnością egzekucyjną", zdecydowanie „powinno" nasuwać wątpliwości i to poważne. NSA przyjął bowiem, nie wiadomo na jakiej podstawie, że czynność egzekucja ma wpływ na określanie wymiaru podatku i w oparciu o tę, wmyśloną przez siebie hipotezę, popełnił błąd kolejny twierdząc, znowu bez żadnego uzasadnienia, że skutki egzekucji uzależnione są od sposobu wyeliminowania decyzji z obrotu prawnego. A nie ma to najmniejszego znaczenia. Przyjęcie, że sposób uchylenia decyzji miałby wpływać na bieg przedawnienia oznaczałoby, że konsekwencje złamania prawa przez organ pierwszej instancji wydający niezgodną z prawem decyzję, a następnie przez organ drugiej instancji utrzymujący ją w mocy i	

			wreszcie przez sąd, uchylający tylko decyzję organu drugiej instancji, choć tymi samymi wadami dotknięta była decyzja organu pierwszej instancji, ponosiłby podatnik, bo przez nieokreślony czas nie wiadomo by było, czy ma jakąś zaległość podatkową! I na taki to wyrok - bez uzasadnienia - powoływano się w innych judykatach ponad 150 razy(!!!) jako na uzasadnienie takich samych rozstrzygnięć! Dopiero po latach, w uchwale z 28.04.2014 (I FPS 8/13), NSA podniósł, że „uchylenie postanowienia o nadaniu decyzji nieostatecznej rygoru natychmiastowej wykonalności i w konsekwencji umorzenie na podstawie art. 59 § 1 pkt 2 i art. 60 § 1 u.p.e.a., powoduje unicestwienie materialnoprawnych skutków zastosowania środka egzekucyjnego, w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia na podstawie art. 70 § 4 o.p.". Chodziło więc jedynie o uchylenie nadanego decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności (decyzja cały czas pozostawała w obrocie prawnym), ale pierwszy przełom w podejścia do wpływu postępowania egzekucyjnego na postępowanie wymiarowe został dokonany.29 W wyroku z 1.07.2016 (I FSK117/15) NSA stwierdził, że „nie może budzić wątpliwości, że wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji nieostatecznej nakładającej obowiązek zapłaty podatku powoduje, że obowiązek ten przestaje być wymagalny, a postępowanie egzekucyjne winno zostać umorzone. Powyższe prowadzi (...) do uchylenia dokonanych czynności egzekucyjnych (art. 60 § 1 u.p.e.a.). Ich uchylenie oznacza, że nie mogą one wywoływać skutków prawnych, w tym w zakresie przerwania biegu terminu przedawnienia" - co mogło sugerować, że inaczej jest w przypadku decyzji „ostatecznej". W wyroku z 30.03.2017 (II FSK 572/15) NSA zauważył już, że choć uchwała I FPS 8/13 dotyczyła „skutków prawnych uchylenia postanowienia o nadaniu rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nie ostatecznej, na bieg terminu przedawnienia. Tym samym należy przyjąć, że skoro uchylenie tego postanowienia unicestwia materialnoprawne skutki zastosowania środka egzekucyjnego w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia, to tym bardziej tego rodzaju konsekwencje wiązać należy z uchyleniem decyzji, która legła u podstaw zastosowania tego środka egzekucyjnego".	

			Najpierw więc NSA, wykazując się dużą kreatywnością „wymyślił" - bo nie sposób określić tego inaczej - że dla przedawnienia „zobowiązania podatkowego" (a tak naprawdę terminu na określenie kwoty podatku do zapłaty w wysokości innej niż wykazana przez podatnika) istotne znaczenie ma to; czy wszczęto egzekucję na podstawie decyzji, która następnie została uchylona czy też stwierdzono jej nieważność. Dowiedzieliśmy się, że dla przerwania terminu na określenie zobowiązania podatkowego stwierdzenie nieważności decyzji ma inne skutki niż jej uchylenie - czyli, że istotny jest sposób w jaki wyeliminowano z obiegu prawnego niezgodną z prawem decyzję. Potem się okazało, że takie same skutki jak stwierdzenie nieważności decyzji organu drugiej instancji ma uchylenie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji organu pierwszej instancji. Jak uchylono postanowienie o nadaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, to egzekucja prowadzona na podstawie takiego rygoru, ma nie wywoływać skutków w zakresie przedawnienia terminu na określenie zobowiązania mającego być podstawą egzekucji. Jeszcze później uznano, że tak samo jest w przypadku uchylenia decyzji organu pierwszej instancji, a jeszcze później, że również wtedy, jak uchylono ostateczną decyzję organu drugiej instancji. Ale nadal nie wiadomo, co z przypadkiem, gdy uchylono decyzję organu drugiej instancji, ale nie uchylono decyzji organu pierwszej instancji, której nadano rygor natychmiastowej wykonalności, na podstawie którego prowadzono egzekucję. **5.9**. Zobowiązanie podatkowe powstające z mocy prawa nie może mieć innej wysokość niż wykazana w deklaracji podatkowej, jeśli - z jakiejkolwiek przyczyny - nie ma w obrocie prawnym prawomocnej decyzji określającej to zobowiązanie w innej wysokości niż wykazana przez podatnika. Na szczęście w wyroku z 9.03.2017 (P 13/14) TK wskazał, że zasada ochrony zaufania obywateli do organów władzy państwowej oraz stanowionych przez nie norm prawnych wymaga „żeby prawodawca powstrzymał się od stanowienia rozwiązań prawnych, które mają w istocie charakter iluzoryczny i pozorny". W odniesieniu już do przedawnienia zobowiązań podatkowych w wyroku z 18.07.2013 (SK 18/09) TK podniósł, że „skoro ustawodawca	

			wprowadza daną instytucję, taką jak przedawnienie zobowiązania podatkowego, to musi jednocześnie zapewnić obywatelowi możliwość realnego korzystania z niej w granicach ustawowo określonych. Przedawnienie zobowiązania podatkowego, aby nie było instytucją pozorną, musi również realizować stawiane mu cele, tj. dawać podatnikowi poczucie pewności co do braku ciążących na nim zobowiązań podatkowych i działać w sposób dyscyplinujący na wierzyciela podatkowego. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, skutkujące utrzymywaniem stanu wymagalności tego zobowiązania przez czas bliżej nieokreślony, narusza poczucie bezpieczeństwa podatnika i nie sprzyja poszanowaniu jego godności (art. 30 Konstytucji)...". **5.10**. Celem przepisów o przerwaniu czy zawieszeniu biegu przedawnienia na określenie zobowiązania podatkowego, nie mogło być samo przerwanie biegu tego terminu! Jeśli „za całkowicie bezpodstawną konstytucyjnie trzeba uznać subiektywną interpretację zasady in dubio pro tributario" - jak stwierdził TK w wyroku SK 48/15 - to bezpodstawne konstytucyjnie jest również „subiektywne" określanie terminu przedawnienia dzięki „aktywności" organów podatkowych, czy nawet sądów administracyjnych. Taką „aktywnością" organy podatkowe mogą się wykazać dopiero przy egzekucji określonych we właściwym trybie i terminie zobowiązań podatkowych. Przerwanie czy zawieszenie biegu przedawnienia na prowadzenie postępowania nie może następować na podstawie uznaniowej decyzji organu prowadzącego to postępowanie. Podobnie nie może zależeć od sądu administracyjnego (czy uchyli tylko decyzję organu drugiej instancji, czy także organu pierwszej instancji). Termin przedawnienia określa ustawa! **5.11.** Przez 15 lat od wprowadzania do ustawodawstwa przepisów o zawieszeniu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego nie wydawało się możliwym, że w „demokratycznym państwie prawa" mogłoby dojść do wszczynania takiego postępowania z powodów pozamerytorycznych - nie w celu ścigania przestępstw podatkowych, ale instrumentalnie, jedynie dla osiągnięcia	

			efektu zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Takie stanowisko przedstawił Prokurator Generalny Trybunałowi Konstytucyjnemu do sprawy K 31/14, w którym autorytarnie stwierdził, że organy państwa działają jedynie na podstawie i w granicach prawa i że nie może być mowy o bezpodstawnym wszczynaniu postępowań karnych skarbowych. Jednak dziś nie da się już obronić tezy, że takich sytuacji nie ma albo, że zdarzają się sporadycznie. Była to powszechna praktyka w przypadku osób, które chciały skorzystać z tak zwanej „ulgi meldunkowej". Postępowania karne skarbowe wszczynane były tylko wobec niektórych podatników - zawsze w stosunku do tych, którym zbliżał się termin przedawnienia zobowiązania. Doświadczenie życiowe pozwala przypuszczać, że wszczynanie tak wielu postępowań karnych skarbowych w ostatnim kwartale przed upływem terminu przedawnienia nie wiąże się ze wzmożonym dążeniem do ścigania przestępców pod koniec roku, ale z zamiarem doprowadzenia do zawieszenia biegu terminu przedawnienia grożącego na skutek opieszałości we wszczęciu postępowania podatkowego (abstrahując w tym miejscu od podejrzenia procederu celowego „hodowania odsetek" przez organy podatkowe). Mając na uwadze powyższe, nie można nie odnieść wrażenia, że dotyczące przedawnienia przepisy zawarte w Projekcie i w ich Uzasadnieniu, mają posłużyć do puszczenia w niepamięć decyzji określających wysokość zobowiązania podatkowego wydawanych przez lata z ewidentnym naruszeniem przepisów obowiązującego prawa i akceptujących je wyroków sądów administracyjnych w oparciu o absurdalną wykładnię obowiązującego prawa. **6. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania**. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania („Klauzula") została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego ustawą z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw,31 z mocą od 16 lipca 2016 roku. Autorzy Projektu rekomendują, że „należy utrzymać ją w systemie prawnym w dotychczasowym kształcie, nie zmieniając zakresu jej zastosowania, a poddając niewielkim korektom tylko niektóre rozwiązania szczegółowe". Jest to ponoć konieczne „ze	

			względu na potrzebę ochrony dochodów budżetowych". Klauzula skierowana jest przeciwko tak zwanej „agresywnej optymalizacji podatkowej". Jak przyznają autorzy Projektu w Uzasadnieniu „unikanie opodatkowania polega w szczególności na nadużywaniu preferencji podatkowych, nadużywaniu umów międzynarodowych, wykorzystywaniu „rajów podatkowych" i uzyskiwaniu przez to korzyści finansowej, wynikającej z obniżenia ciężaru opodatkowania, względnie nawet uzyskania zwrotu nadpłaty lub zwrotu podatku". Optymalizacje takie dotyczą podatku dochodowego od osób prawnych. **6.1.** Wprowadzenie podatku od przychodu osób prawnych zamiast od ich dochodu zwiększyłoby dochody budżetowe i nie byłoby konieczności ich chronienia przy pomocy tego typu klauzul. I coraz częściej pojawiają się postulaty wprowadzenie podatku przychodowego. Co prawda na razie tylko od międzynarodowych koncernów technologicznych, takich jak Google czy Amazon, ale pierwszy krok - mentalny - został zrobiony. Gdy wiele lat temu pojawił się postulat wprowadzenie podatku przychodowego w Polsce, jako przykład - ale tylko jako przykład - podawaliśmy sieci handlowe, które podatku dochodowego nie płaciły. Podatek przychodowy od sieci handlowych został uchwalony, ale tylko dla sieci handlowych nich, w dodatku nie dla wszystkich i nie zamiast podatku dochodowego tylko obok niego i nie prosty, tylko skomplikowany i w dodatku progresywny. Skończyło się jego zawieszeniem. Jak wprowadzony zostanie podatek przychodowy tylko od Googla czy Amazona, a nie od wszystkich i obok podatku dochodowego, a nie zamiast - efektów także nie będzie. **6.2.** Niektórzy doradcy podatkowi zwalczają ten postulat i twierdzą, że .... będą robić optymalizacje! Jednocześnie opowiadając się za klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania wymierzoną w optymalizacje. Twierdzą przy tym, że unikanie podatku przychodowego, w którym nie występuje pojęcie kosztów uzyskania przychodu jest łatwiejsze od unikania podatku dochodowego - czyli przychodowego po odjęciu tychże kosztów. Oczywiście podatnicy, którzy nie płacą podatku dochodowego, też nie chcą podatku przychodowego. Amazon, który zapłacił w	

			Wielkiej Brytanii niższy podatek dochodowy niż wszystkie tradycyjne księgarnie razem wzięte - nie chce. **6.3.** Skoro lobbing niektórych podatników oraz ich doradców podatkowych nie pozwala na wprowadzenie podatku przychodowego, należy przynajmniej stworzyć gwarancje, aby Klauzula nie mogła być wykorzystywana jako instrument podejmowania arbitralnych, dyskrecjonalnych decyzji wobec upatrzonych podatników. **7**. **Tajemnica skarbowa**. Tajemnica skarbowa służyć ma utrzymaniu w tajemnicy informacji o podatnikach. Do organów podatkowych i ich pracowników skierowany jest obowiązek zachowania w tajemnicy informacji o podatnikach. Niestety, przez lata w kontrowersyjnych i głośnych sprawach podatkowych organy podatkowe zasłaniały się „tajemnicą skarbową" uciekając od publicznej konfrontacji z podatnikami, którym wcześniej publicznie stawiano zarzuty „działania w zorganizowanej grupie przestępczej", czy „prania brudnych pieniędzy". A jak się podatnicy przed takimi zarzutami bronili, to zasłaniano się „tajemnicą skarbową" - czyli stosowanym przez niektórych polityków argumentem typu: „wiemy, ale nie możemy ujawnić co wiemy". Podatnik, którego sprawa podatkowa przedostała się do opinii publicznej powinien mieć prawo zwolnienia organów podatkowych z zachowania tajemnicy skarbowej w swojej własnej sprawie jako środka obrony przed pomówieniami ze strony organów podatkowych. **8. Współdziałanie**. Skoro wprowadzono pojęcie „współdziałania" w oparciu o umowę, to „współdziałanie" nie może być zasadą, z której wynikać ma obowiązek podatnika „współdziałania" z organem. Częstym celem podatnika jest zmniejszenie ciężaru podatkowego, a celem organu podatkowego jest zawsze obciążenie podatnika jak najwyższym podatkiem. Cel podatnika nie zawsze jest bezprawny - nie musi więc podatnik mieć obowiązku „współdziałania" z organem podatkowym. **9. Ordynacja podatkowa a sądownictwo administracyjne**. W Założeniach przyjęto, że „nowy akt prawny uwzględni ogromny dorobek orzeczniczy sądów w sprawach podatkowych. Jego wpływ na stosowanie prawa jest więcej niż znaczący". Zgodnie zaś z Uzasadnieniem „zmiany w	

			ordynacji są konsekwencją bogatego orzecznictwa sądowego. Ogromny dorobek orzeczniczy musi być uwzględniony w obowiązujących przepisach". Tymczasem w orzecznictwie przez lata powielano kardynalne błędy - czego najlepszym przykładem jest ponad 18 tys. „ofiar ulgi meldunkowej". Podobnie było z orzecznictwem dotyczącym przerwania lub zawieszenia biegu przedawnienia. Istnienie „jednolitej linii orzecznictwa" nie jest samoistnym dowodem, że jest to linia właściwa. W Założeniach przyjęto, że „nie wszystkie wątpliwości interpretacyjne dało się tą drogą (poprzez orzecznictwo - przyp. ZPP) usunąć. Przyszedł czas na to, aby uwzględniając dotychczasowe orzecznictwo, na nowo zbudować kształt normatywny poszczególnych instytucji prawnych." Zdaniem ZPP istnieje bardzo poważne ryzyko, że za tym eufemizmem kryje się próba „zamiecenia pod dywan" problemów wygenerowanych przez wcześniejszą błędną wykładnię obowiązujących przepisów - zarówno w orzecznictwie, jak i w wspierającej je doktrynie prawa podatkowego. Bez określenia skąd wzięły się te „wątpliwości interpretacyjne" nadawanie „nowego kształtu normatywnego poszczególnym instytucjom prawnym" jest nie tylko niemożliwe, ale wręcz niedopuszczalne. Zdaniem ZPP poprawa istniejącego stanu rzeczy nie powinna odbywać się kosztem podatników, którzy wcześniej zostali jawnie skrzywdzeni przez błędy sądownicze. Nie można ignorować faktu, że sądy mogą popełniać błędy - bo je popełniają. Zdarza się, że popełniają je nagminnie przez lata - czego dowodem uporczywe powtarzanie błędu dotyczącego wpływu na bieg terminu przedawnienia czynności egzekucyjnych podjętych na podstawie decyzji wyeliminowanych później z obiegu prawnego. Mając na uwadze powyższe ZPP stoi na stanowisku, że sądownictwo administracyjne musi być tak zorganizowane, by istniała realna możliwość naprawiania błędów. Niedopuszczalna jest sytuacja, w której możliwe są różne wyroki w identycznych sprawach. Nawet, jak to jest jeden wyrok, odmienny od utrwalonej linii orzeczniczej! Bezwzględnie konieczne jest ujednolicenie linii orzecznictwa czemu mogą służyć także przepisy ogólne prawa podatkowego, ale do czego konieczna jest równoczesna	

			zmiana p.p.s.a. Nie sposób udawać, że sama zmiana przepisów ogólnych prawa podatkowego wyeliminuje istniejące problemy bez żadnych zmian w sądownictwie administracyjnym. Zdaniem ZPP zmiany w p.p.s.a. muszą być wprowadzone równolegle. Zdaniem ZPP poprawa istniejącego stanu rzeczy nie powinna odbywać się kosztem podatników, którzy wcześniej zostali jawnie skrzywdzeni przez błędy sądownicze. Nie można ignorować faktu, że sądy mogą popełniać błędy - bo je popełniają. Zdarza się, że popełniają je nagminnie przez lata - czego dowodem uporczywe powtarzanie błędu dotyczącego wpływu na bieg terminu przedawnienia czynności egzekucyjnych podjętych na podstawie decyzji wyeliminowanych później z obiegu prawnego. Mając na uwadze powyższe ZPP stoi na stanowisku, że sądownictwo administracyjne musi być tak zorganizowane, by istniała realna możliwość naprawiania błędów. Niedopuszczalna jest sytuacja, w której możliwe są różne wyroki w identycznych sprawach. Nawet, jak to jest jeden wyrok, odmienny od utrwalonej linii orzeczniczej! Bezwzględnie konieczne jest ujednolicenie linii orzecznictwa czemu mogą służyć także przepisy ogólne prawa podatkowego, ale do czego konieczna jest równoczesna zmiana p.p.s.a. Nie sposób udawać, że sama zmiana przepisów ogólnych prawa podatkowego wyeliminuje istniejące problemy bez żadnych zmian w sądownictwie administracyjnym. Zdaniem ZPP zmiany w p.p.s.a. muszą być wprowadzone równolegle. **10. Odsetki.** Odsetki za zwłokę mogą być naliczane - mimo, że sprawa podatkowa była załatwiana dłużej niż powinna - jeżeli do opóźnienia w wydaniu decyzji przyczynił się podatnik, jego przedstawiciel lub powstało ono z przyczyn niezależnych od organu. Fiskus ochoczo z tej regulacji korzysta. Postępowania często ciągną się miesiącami, a nawet latami, a urzędnicy twierdzą, że wina nie leży po ich stronie tylko podatnika - „bo składał wnioski dowodowe", albo „odwołania". Korzystanie przez podatnika z praw strony w postępowaniu podatkowym nie może być poczytywane jako „wina podatnika"! **11. Pozytywy Projektu.** Wśród licznych wad Projektu	

			są też rozwiązania, które należy ocenić pozytywnie. Należą do nich: **11.1.** Umowa Podatkowa. Bezsprzecznie najważniejszym novum Projektu są przepisy Rozdział 10 o umowie podatkowej („Umowa"). Szkoda, że Umowa nie będzie mogła dotyczyć wysokości podatku - gdyż często toczące się latami spory dotyczą wysokości określonego przez organ podatkowy zobowiązania podatkowego, w sytuacji gdy zobowiązani sami dostrzegają pewne błędy w swoich deklaracjach podatkowych - ale nie wywierające aż tak istotnego wpływu na wysokość zobowiązania, jak to ustaliły organy podatkowe. ZPP uznaje jednak, że na tak daleko idącą regulację jeszcze nie nadszedł odpowiedni czas i z zadowoleniem przyjmuje samo wprowadzenie instytucji Umowy. **11.2.** Nowoczesne środki komunikacji. Plan wykorzystywania środków komunikacji elektronicznej w kontaktach organów podatkowych z podatnikiem, przetwarzania danych podatkowych, przeprowadzania kontroli dokumentacji podatkowej, doręczania decyzji, składania deklaracji czy też udzielania informacji i wyjaśnień. **11.3.** Zakaz „reformationis in peius". Wprowadzenie zakazu orzekania na niekorzyść podatnika przez organ pierwszej instancji w przypadku uchylenia jego decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia. Zgodnie z nowymi regulacjami organ podatkowy ponownie rozpatrując sprawę, nie może wydać decyzji na niekorzyść strony. Niepokój budzi wyjątek, wykluczający tę zasadę w przypadku, gdy „uchylona decyzja zawierała wady, które skutkują stwierdzeniem nieważności decyzji lub wznowieniem postępowania". Praktyka 20 lat obowiązywania o.p. pokazała, że wydawane były decyzje byle jakie, często naruszające prawo co może powodować stwierdzenie ich nieważności, tylko w celu zmieszczenia się przez organ podatkowy w przewidzianym ustawowo terminie na wydanie decyzji. Dlatego wyjątek ten powinien zostać wyłączony. **11.4.** Wprowadzenie portalu podatkowego. Nie powinien być jednak definiowany jako „system teleinformatyczny Szefa Krajowej Administracji Skarbowej" (bo nie można wykluczyć, że zmieni się znów struktura administracji podatkowej i nazewnictwo organów).	

			11.5. Korygowanie deklaracji. Do pozytywów Projektu należy nowa formuła prawa do skorygowania deklaracji przed zakończeniem postępowania podatkowego. Co do zasady utrzymany został zakaz korygowania deklaracji w trakcie toczącego się postępowania podatkowego, od którego przewidziano jednak wyjątek, zgodnie z którym podatnik może skorygować deklarację w terminie wyznaczonym przez organ podatkowy do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego - o możliwości czego organ będzie zobowiązany go powiadomić. Regulacja ta jest rzeczywiście - jak stwierdzono w Uzasadnieniu - korzystna zarówno dla organu podatkowego, jak i podatnika, przyspieszy tryb załatwiania spraw oraz i zmniejszy koszty postępowań. **11.6.** Umarzanie zobowiązań. Kolejnym pozytywem jest bardziej elastyczne możliwości umorzenia zobowiązania podatkowego. W obowiązującej o.p. organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową. Tak więc podatnik, który spełnia kryteria uzyskania tej ulgi, nie może wnioskować o jej zastosowanie, zanim upłynie termin płatności podatku. Musi poczekać, aż podatek przekształci się w zaległość (z czym wiążą się odsetki i ewentualna odpowiedzialność kama skarbowa) i dopiero wówczas może wnioskować o jej umorzenie wraz z odsetkami. W Projekcie przewidziano możliwość umorzenia kwoty podatku bez czekania na upływ terminu płatności. Jest to korzystne dla podatnika, ponieważ w razie odmowy nie jest on narażony na konieczność zapłacenia odsetek od zaległości podatkowej. **12. Zbędne „słowotwórstwo".** Generalnie w Projekcie użyto za dużo niepotrzebnych słów. Nie ma konieczności wskazywania dokładnych referencji do innych ustaw - często kilka razy w jednym artykule - ze wskazywaniem nawet miejsca i daty publikacji. Nie ma powodu przy odwoływaniu się - na przykład - do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych powtarzania z jakiej daty jest ta ustawa, gdyż prawdopodobnie zostanie w końcu uchwalona nowa - jak zabraknie już „literek" na oznaczenie kolejnych numerów artykułów. Nie jest tajemnicą, że jednym z powodów, dla których przy okazji kolejnych nowelizacji tej ustawy nie uchwalono nowej - byłaby konieczność zmiany wielu innych ustaw, w których przywołuję się „ustawę z dnia 26 lipca 1991	

			roku o podatku dochodowym od osób fizycznych"! **13.** Zadaniem pracujących społecznie recenzentów napisanie szczegółowych uwag do wszystkich artykułów Projektu. Jednak same uwagi ogóle mają charakter na tyle zasadniczy, że uzasadniają konkluzję o konieczności odrzucenia Projektu.	
22.	**Uwagi ogólne**	**Pracodawcy Rzeczypospolitej Polskiej**	Ordynacja podatkowa to najważniejszy akt prawny dotyczący praw i obowiązków podatników i organów podatkowych. To trzon polskiego systemu podatkowego. Podstawowym celem tego aktu prawnego jest zagwarantowanie podatnikom, że kontrola wpływu należnych państwu podatków odbywała się będzie z poszanowaniem konstytucyjnych praw obywatelskich, tak, aby stwarzała warunki do stabilnego rozwoju działalności gospodarczej. Cel ten realizowany jest w szczególności poprzez: racjonalne prowadzenie kontroli i postępowań podatkowych tak, aby nie dezorganizowały normalnego funkcjonowania przedsiębiorstw; gwarancję gromadzenia i analizowania w postępowaniu podatkowym całego materiału dowodowego, a nie tylko jego części, która pozwala nałożyć jak najwyższy podatek; dbanie o to, by należne podatki terminowo wpływały do budżetu od wszystkich zobowiązanych i usuwanie przestępców z grona przedsiębiorców; stworzenie mechanizmów wymuszających naprawę złej jakości przepisów prawa materialnego, które jest wieloznaczne i nieprecyzyjne, co zapewni jednolitość stosowania prawa; brak przyzwolenia na nawet najmniejsze łamanie praw podatnika przez aparat skarbowy, co uchroni przedsiębiorców przed opresyjnością aparatu skarbowego. W ocenie Pracodawców RP zaproponowany Projekt nie gwarantuje realizacji tych fundamentalnych celów. Przedstawione zaś przez Projektodawcę powody stworzenia zupełnie nowego aktu prawnego mającego zastąpić dotychczas obowiązującą ustawę są zdecydowanie zbyt ogólne. Taki stan rzeczy zdaniem Organizacji wynika z faktu, że zespół ekspertów odpowiedzialnych za przygotowanie Projektu był niereprezentatywny. Należy podkreślić bowiem, że powołana na mocy rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. Komisja Kodyfikacyjna Ogólnego Prawa Podatkowego nie zawierała w swoim składzie ani	**Uwaga w zakresie instytucji przedawnienia niezasadna** Brak konkretnych zarzutów dotyczących przedmiotowej instytucji. **Uwaga z zakresie składu KKOPP bezprzedmiotowa** Skład Komisji jest zgodny z § 3 ust. 1 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 21 października 2014 r. w sprawie utworzenia, organizacji i trybu działania Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (wybitni przedstawiciele nauki oraz przedstawicieli praktyki z zakresu ogólnego prawa podatkowego, w tym w szczególności przedstawiciele środowiska sędziowskiego).

			jednego praktyka biznesu — osoby, która miałaby doświadczenie w zarządzaniu przedsiębiorstwem i która funkcjonowałaby w systemie podatkowym jako podmiot prawa podatkowego. W składzie Komisji powinien być również specjalista prawa konstytucyjnego. Informujemy, że już jesienią 2014 r. zgłaszaliśmy poważne wątpliwości, co do reprezentatywności składu Komisji. Nasze obawy okazały się uzasadnione. W efekcie prac Komisji powstał projekt aktu prawnego, który w rzeczywistości nie daje realnej szansy na naprawę systemu. Jednocześnie uchwalenie Projektu w obecnym kształcie rodzi poważne i uzasadnione ryzyko pogłębienia chaosu w prawidłowym interpretowaniu i stosowaniu przepisów prawa, który sparaliżuje administrację skarbową i sądy administracyjne, a przede wszystkim wpłynie negatywnie na prowadzenie działalności gospodarczej i kontakty podatników z administracją. Najlepszym dowodem powyższej tezy jest zaproponowana konstrukcja przepisów w zakresie przedawnienia zobowiązania podatkowego. Uzasadnienie tej zmiany budzi poważne wątpliwości, co do zrozumienia przez Projektodawcę istoty samego zagadnienia przedawnienia i istoty problemów związanych z dotychczasowym rozumieniem przepisów odnoszących się do tej instytucji. Instytucja przedawnienia w prawie podatkowym nie jest bowiem prezentem dla unikających płacenia podatków. W instytucji przedawnienia ogniskuje się istota postępowania podatkowego - wszystkie podstawowe prawa i obowiązki nie tylko podatników, ale i aparatu skarbowego. Należy podkreślić, iż obowiązkami podatnika są: terminowe wykazanie w deklaracji podatkowej lub zeznaniu podatkowym wysokości podatku - czyli wyrażonej w pieniądzu kwoty zobowiązania podatkowego wynikającego z obowiązku podatkowego powstającego z mocy prawa w związku z zaistnieniem zdarzenia określonego w tych ustawach; zapłacenie podatku wykazanego w deklaracji lub ustalonego w decyzji organu podatkowego lub określonego w decyzji organu podatkowego w wysokości innej niż wykazana przez podatnika w deklaracji. Mechanizmem wymuszającym realizację tych obowiązków podatnika są wysokie i narastające odsetki oraz możliwość	

			prowadzenia wobec niego przymusowej egzekucji. Obowiązkami aparatu skarbowego są zaś: szybka i sprawna weryfikacja, czy podatnik wykazał poprawnie wysokość podatku, aby należny państwu podatek jak najszybciej mógł wpłynąć do budżetu; egzekucja podatku wykazanego przez podatnika lub ustalonego lub określonego przez organ podatkowy. Podstawowym mechanizmem wymuszającym sprawną realizację tych obowiązków organów podatkowych jest instytucja przedawnienia - czyli upływ terminu, po którym nie mogą one weryfikować deklaracji podatnika, ani egzekwować podatku wykazanego przez podatnika, ani określonego (czy ustalonego) przez organ podatkowy. Przedawnienie jest więc najskuteczniejszym mechanizmem wymuszającym rzetelną i szybką pracę aparatu skarbowego i sądów. Należy podkreślić, że w pierwotnej wersji Ordynacji podatkowej uchwalonej w 1997 roku mechanizm ten ujęty był w sposób prawidłowy. Z czasem zmiany legislacyjne i jednostronność interpretacji administracji skarbowej oraz sądów administracyjnych zamieniły tę podstawową instytucję państwa prawa w postaci przedawnienia w jego zaprzeczenie. Bez precyzyjnych przepisów określających terminy przedawnienia, które nie pozwalają organom podatkowym na dowolne ich wydłużania: nie ma realnego prawa do sądu, które jest prawem podmiotowym i wartością konstytucyjną; organy podatkowe mogą prowadzić postępowania podatkowe w sposób rażąco sprzeczny z konstytucyjną zasadą państwa prawa oraz ze wspomnianym już prawem do dobrego prawa i dobrej administracji. Brak instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych lub czynienie z tej instytucji fikcji stoi w sprzeczności z tymi zasadami. Dokonując analizy Projektu oraz jego uzasadnienia nasuwa się konstatacja, iż autorzy Projektu zdają się nie rozumieć istoty tej instytucji i zaproponowali zmiany w istocie wypaczające jej sens. Pracodawcy RP pragną jednocześnie wyraźnie podkreślić, że nie kwestionują potrzeby uchwalenia nowej ustawy regulującej procedurę podatkową. W ocenie Organizacji taka zmiana jest pożądana, jednakże musi zostać poprzedzona rzetelną dyskusją i zakrojonym na	

			szeroką skalę dialogiem z partnerami społecznymi. W tym celu zasadne jest odłożenie w czasie wejścia w życie Projektu do czasu stworzenia przepisów procedury podatkowej, które pozwolą na zrealizowanie celów, jakie pokłada się w Ordynacji podatkowej. W związku z tym postulujemy zwrócenie Projektu do dalszych prac Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego przy jednoczesnym poszerzeniu składu Komisji o przedstawicieli i praktyków biznesu oraz konstytucjonalistów. Dopiero wówczas będzie możliwe wypracowanie rozwiązań, które pozwolą na prawidłowe funkcjonowanie systemu podatkowego i stworzenie procedury w prawidłowy sposób regulującej prawa i obowiązki zarówno podatników, jak i organów podatkowych. Mając na uwadze powyższe argumenty przemawiające za zwróceniem Projektu do dalszych prac Komisji, Pracodawcy RP na obecnym etapie procedowania nie przedstawiają szczegółowych uwag do konkretnych propozycji przedstawionych w Projekcie.	
23.	**Uwagi ogólne**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Sama idea wprowadzenia nowej Ordynacji podatkowej jest kontrowersyjna. Z jednej strony oczywiście dotychczasowa Ordynacja podatkowa funkcjonuje już 20 lat, natomiast zwrócić należy uwagę, że w polskim systemie prawa, funkcjonuję kodeksy o wiele starsze (np. kodeks postępowania administracyjnego, kodeks cywilny i kodeks postępowania cywilnego), czy z podobnego czasu (np. kodeks karny i postępowania karnego). Przy ostatniej dużej nowelizacji ogólnego postępowania administracyjnego, ustawodawca jednak nie zdecydował się na nową regulację, nowelizując w znacznej części kodeks postepowania administracyjnego z 1960 roku, a tam tak samo zaszły procesy zmiany stosunków pomiędzy administracją, a stronami, cyfryzacja etc. Pamiętać przy tym należy, że z punktu widzenia praktyki szukanie np. odpowiedników danych rozwiązań, będzie pochłaniało znaczny czas, co nie obędzie się zapewne bez wpływu na długość postępowań.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Uzasadnienie projektu wyczerpująco przedstawia motywy, które przemawiają za zastąpieniem obecnej Ordynacji podatkowej nową ustawą.
24.	**Uwagi ogólne**	**Prof. dr hab. Witold Modzelewski Wydział Prawa i Administracji**	Projekt obejmuje część ogólną prawa podatkowego - materię złożoną, o I fundamentalnym znaczeniu dla funkcjonowania administracji państwa i obywateli; jest on niezmiernie obszerny (liczy ponad 700 artykułów plus przepisy	**Uwaga bezprzedmiotowa** Projekt jest procedowany zgodnie z przyjętym harmonogramem.

		Uniwersytetu Warszawskiego	prowadzające), stanowiąc dorobek kilkuletniej pracy Komisji Kodyfikacyjnej Ogólnego Prawa Podatkowego (dalej: Komisja Kodyfikacyjna) i cieszy się sporym zainteresowaniem opinii publicznej. Powyższe determinuje czasochłonność i pracochłonność prac parlamentarnych mających na celu jego uchwalenie. Należy przypomnieć, że prace parlamentarne rad obecnie obowiązującą Ordynacją podatkową toczyły się w specjalnej podkomisji sejmowej i trwały ponad 2 lata, a był to dokument o połowę mniej obszerny od obecnego Projektu. Zgodnie z art. 123 ust. 1 Konstytucji projektów ustaw podatkowych nie można wnieść w trybie pilnym; jednocześnie ze względu na fundamentalny charakter Projektu ogromnym błędem byłoby stosowanie ekspresowego tempa prac. Należy się liczyć zarówno z setkami, jeżeli nie tysiącami, uwag i poprawek merytorycznych, jak również z walką polityczną w związku z toczącą się kampanią wyborczą, która będzie negatywnie oddziaływać na prace nad Projektem. Powyższe okoliczności powodują, że nawet gdyby prace rządowe zakończyły się w relatywnie krótkim czasie, jest mało prawdopodobne, aby w obecnej kadencji Sejmu udało się dokończyć prace legislacyjne i uchwalić nową Ordynację podatkową. Zgodnie ze zwyczajową zasadą dyskontynuacji, niedokończone prace parlamentarne danej kadencji nie są kontynuowane w kolejnej kadencji, a ponowne rozpoczęcie prac nad Projektem wymagać będzie ponownej inicjatywy legislacyjnej. Rysuje się więc uzasadniona obawa, że efekty wszystkich podjętych prac parlamentarnych zostałyby faktycznie zmarnowane, a jednocześnie akt ten na tyle zdyskredytowałby Projekt, że jego ponowne wniesienie w kolejnej kadencji i podjęcie na nowo prac parlamentarnych mogłoby okazać się niemożliwe.	
25.	**Uwagi ogólne**	**Prof. dr hab. Witold Modzelewski Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego**	Należy zgodzić się z poglądem Komisji Kodyfikacyjnej o celowości nowego aktu prawnego regulującego podstawowe i wspólne zagadnienia dla wszystkich spraw podatkowych. Za tym poglądem przemawiają przede wszystkim wielokrotne nowelizacje obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej, które z jednej strony zagubiły spójność i logikę regulacji, z drugiej zaś nie dostosowały jej w wystarczającym stopniu do aktualnych potrzeb i standardów. Jej największą wadą	**Uwaga w zakresie wad obecnej Ordynacji podatkowej – bezprzedmiotowa** **Uwaga w zakresie interpretacji indywidualnych – niezasadna** W uzasadnieniu projektu wyjaśniono potrzebę utrzymania dotychczasowych rozwiązań z modyfikacjami. W tym zakresie odwołano się również do poglądów przeciwnych, jednak ich nie podzielając. Wobec zgłoszonej uwagi ponownie należy wyjaśnić,

			pozostaje to, że przez lata stała się swoistym „śmietnikiem", do którego doklejano przepisy, które z jakiś powodów nie powinny być umieszczone w ustawach regulujących konkretny podatek lub podatki. Materia Ordynacji podatkowej uległa więc niepotrzebnemu rozproszeniu i rozszerzeniu o problemy, które nie powinny się w niej znaleźć, gdyż nie należą do kanonu podstawowych praw i obowiązków podmiotów prawa podatkowego. Idzie w szczególności o różnego rodzaju instrumenty nadzoru lub inwigilacji podatników, powinny być uregulowane w ustawach dotyczących konkretnego podatku, jeśli wiążą się tylko z tym podatkiem (np. JPK_VAT, który dotyczy ewidencji prowadzonej dla potrzeb wyłącznie podatku od towarów i usług) albo w ustawach dotyczących funkcjonowania organów skarbowych lub celnych, względnie w ustawach szczególnych. Z drugiej strony Ordynacja podatkowa nie zawiera kompleksowej regulacji dotyczącej ustroju organów podatkowych i trybów kontrolnych. Trudno nawet powiedzieć, że tworzy jej szkielet, który „wypełniałyby" regulacje odrębne (przede wszystkim ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej), lecz w istocie całkowicie pomija szereg obszarów o fundamentalnym charakterze dla podmiotów praw podatkowego, co podważa ideę i funkcje kodyfikacji. Kolejną istotną wadą obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej stały się liczne poprawki mające na celu „doprecyzowanie" przepisów. W istocie nie wnosiły one żadnej nowej wartości, ale „potwierdzały", często z nadużyciem prawa, jedną z interpretacji przepisu lub „dostosowywały" jego treść do jednego z licznych „prawotwórczych" wyroków sądowych, i to niekoniecznie do najbardziej trafnego, ale do tego, który akurat spodobał się autorom nowego przepisu. Niestety przez wiele lat obecnie obowiązująca Ordynacja podatkowa nie miała przysłowiowego gospodarza, który dbałby o jej całość, przez co z czasem stał się zbiorem wielu przypadkowych rozwiązań, nawet wzajemnie sprzecznych, zaś „poprawianie" tej ustawy z biegiem czasu pogorszyło jej jakość. Przykładami takich popsutych rozwiązań są: - indywidualne interpretacje urzędowe, które nadają się	że istnienie różnych podatków, form opodatkowania, częste ich zmiany, obowiązywanie regulacji unijnych oraz prawa międzynarodowego prowadzi do wzrostu skomplikowania prawa, niepewności co do jego treści, a więc również interpretacji i stosowania. Stanowi to źródło potencjalnych konfliktów pomiędzy interesem podatników a administracją podatkową, reprezentującą interesy fiskalne państwa. Z tych względów wprowadzone w obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej instytucje ogólnych oraz indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego należy traktować jako istotne rozszerzenie zakresu ochrony praw i wolności ekonomicznych podatnika. Interpretacje są też ważnym, stabilizującym elementem rozwiązywania sporów między podatnikiem a organem podatkowym. Stanowią również jedną z ważniejszych rękojmi ochrony praw podmiotowych podatników. Niewątpliwie na podstawie interpretacji podatnik uzyskuje wiedzę w zakresie reguł, które razem z przepisami prawa podatkowego współtworzą potencjalną sytuację prawną każdego adresata prawa podatkowego. Podmioty te kształtują swoje poczucie pewności prawa i bezpieczeństwa prawnego nie tylko na podstawie ustaw podatkowych, lecz także na podstawie tego, jak administracja podatkowa stosuje prawo podatkowe. Z podanych powodów należy podzielić dominujące poglądy o konieczności utrzymania w nowej ordynacji podatkowej rozwiązań dotyczących interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz nie podzielać tych poglądów, które opowiadają się za ich wyeliminowaniem.

			wyłącznie do całkowitego uchylenia, - przerywanie i zawieszanie terminów przedawnienia zaległości podatkowych, powodujące, że instytucja ta stała się faktycznie martwa, - określanie oraz zwrot nadpłat, których „poprawianie" zbędnie skomplikowało i zagmatwało stan prawny, - sukcesja prawnopodatkowa, która z wyjątku (tak być powinno) stała się regułą.	
26.	**Uwagi ogólne**	**Prof. dr hab. Witold Modzelewski Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego**	Prace Komisji Kodyfikacyjnej uwzględniały obecny stan prawny (wraz z dotyczącym go orzecznictwem TK i sądów administracyjnych) i, co do zasady, polegały na jego poprawieniu, uzupełnieniu i uporządkowaniu, nie zaś na odrzuceniu (należy więc mówić o rekodyfikacji, nie zaś o kodyfikacji ogólnego prawa podatkowego). Niemniej, Projekt jedynie częściowo sanuje uwypuklone powyżej wady obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej: z jednej strony nie powrócono do węższego, historycznego zakresu tej ustawy, z drugiej zaś pozostawiono poza zakresem Projektu istotne kwestie ustrojowe i proceduralne. Projekt niepotrzebnie inkorporuje zbędne „wrzutki", które nie powinny się w niej znaleźć, w tym instrumenty nadzoru, które często są (przynajmniej na razie) jedynie eksperymentem (np. system STIR), który trzeba będzie poprawiać lub może nawet z niego zrezygnować. Kolejne pytanie dotyczy kręgu adresatów Ordynacji podatkowej: czy na równi z uczciwymi podatnikami na ochronę (wynikającą choćby z rozbudowanych w Projekcie zasad ogólnych) zasługują ci, którzy w złej wierze unikają opodatkowania, a wręcz są oszustami wyłudzającymi podatek od towarów i usług z budżetu państwa, pozorując jedynie prowadzenie działalności gospodarczej? W ujęciu prawnym ci ostatni nie są objęci „normalnym" obowiązkiem podatkowym, a zatem nie mają statusu „pełnoprawnego' podatnika, zaś kwoty, które powinni odprowadzić do budżetu państwa, nie stanowią zobowiązań podatkowych, podczas gdy właśnie to ostatnie pojęcie wyznacza zakres stosowania większości instytucji ogólnego prawa podatkowego dotyczących powstawania, wygasania i zabezpieczania należności publicznoprawnych. Z jednej strony pojawia się więc luka konstrukcyjna dotycząca stosowania ogólnych instytucji	**Uwaga bezprzedmiotowa** Przepisy STIR są ukierunkowane na walkę z wyłudzeniami skarbowymi i powinny znaleźć się w nowej ordynacji podatkowej. Postępowanie uproszczone zostało uregulowane w rozdziale 12 działu III projektowanej ustawy.

			prawa podatkowego wobec podatku wymierzonego na podstawie art. 108 ustawy o podatku od towarów i usług, zaś z drugiej strony wobec ewidentnych przestępców podatkowych trzeba w pełni stosować sformalizowany reżim postępowania podatkowego. Problemów tych Projekt nie dostrzega, mimo że Komisja Kodyfikacyjna (słusznie) podkreślała potrzebę zróżnicowania reżimów proceduralnych w zależności od wagi i charakteru rozbryzganych spraw (np. uproszczenie postępowania w „drobnych" sprawach).	
27.	**Uwagi ogólne**	**Prof. dr hab. Witold Modzelewski Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego**	Istotną nowością wobec obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej są niewładcze (konsensualne) metody załatwiania spraw i sporów podatkowych (uzgodnienia, mediacja, porozumienia), które w wielu krajach stały wręcz podstawową metodą wymiaru podatków. Zapewniają one elastyczność stosowania prawa podatkowego, a jednocześnie zwiększają szanse skutecznej egzekucji zobowiązań podatkowych. Ich obecność w Projekcie należy ocenić pozytywnie, tym niemniej rysuje się poważna obawa, że w obecnym kształcie pozostaną one instytucją martwą. Zasadniczą przeszkodą w ich stosowaniu są bowiem regulacje dotyczące dyscypliny finansów publicznych, które nakładają na każdy organ władzy publicznej obowiązek dochodzenia wszystkich należności publicznoprawnych. Mediacja czy ugoda, w wyniku której do budżetu państwa wpłynie niższa kwota niż potencjalnie możliwa, narusza tak rozumianą dyscyplinę finansów publicznych, nawet gdyby były szanse ściągnięcia pełnej wartości tych należności były znikome, zaś podjęte działania zapewniły rzeczywisty wpływ ich części. Wskazane instytucje wymagają kompleksowej regulacji połączonej z nowelizacją prawa finansowego w zakresie dyscypliny finansów publicznych, czego Projekt nie zapewnia. Projekt zawiera wiele rozwiązań, które dostosowują ogólne prawo podatkowe do zmieniającej się rzeczywistości i potrzeb społecznych. Godne podkreślenia jest dążenie do wyważenia słusznych interesów państwa i obywatela (przedsiębiorcy), aczkolwiek dopiero czas pokaże, czy katalog praw podatnika okaże się wywierać jakikolwiek wpływ na praktykę stosowania prawa podatkowego, czy pozostanie tylko legislacyjnym „ozdobnikiem". Kluczowe pozostaje	**Uwaga bezprzedmiotowa** Umowa podatkowa (co wprost wynika z regulujących ją przepisów) może zostać zawarta wyłącznie w granicach prawa. Nie może zatem polegać na ustaleniach zobowiązujących organ do wymierzenia podatku w wysokości niższej od wynikającej z przepisów prawa. Zgodnie z założeniem przyjętym w pkt 12 OSR, ocena rezultatów funkcjonowania konsensualnych metod rozwiązywania sporów nastąpi po 3 latach od wejścia w życie nowych przepisów. Z zakresu obowiązku posiadania adresu elektronicznego wyłączono mikroprzedsiębiorców. Obowiązek obejmie podatników czynnych VAT, którzy są najlepiej przygotowania do komunikacji elektronicznej. W zakresie użytkowników podpisu zaufanego nie nakłada się bezwzględnego wymogu komunikacji elektronicznej. To rozwiązanie dotyczy jedynie tych, którzy podadzą adres elektroniczny w zgłoszeniu NIP. Podając ten adres podatnik świadomie wybierze formę komunikacji elektronicznej. Jak wskazano w uzasadnieniu do przepisów o przedawnieniu, istotnym elementem spajającym relacje między właściwie funkcjonującym prawem podatkowym i karnym skarbowym musi być możliwość karania sprawcy przez odpowiedni okres, który powinien wykraczać poza przedawnienie wymiaru. Kwestia ta obecnie jest unormowana w art. 44 § 2 Kodeksu karnego skarbowego. Regulacja ta przewiduje karalność przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publicznoprawnych, która ustaje w sytuacji przedawnienia tych należności. Przepis ten powinien być odczytany w kontekście projektowanych regulacji podatkowych w

			funkcjonalne wsparcie uczciwych podatników, którzy w dobrej wierze chcą wypełniać ciążące na nich obowiązki podatkowe, w tym ochrona sposobu rozumienia i stosowania przez nich przepisów prawa podatkowego, o ile nie zostały wypracowane w celu unikania opodatkowania. W tym obszarze regulacje przewidziane w Projekcie są niewystarczające. W oczywisty sposób ogólne prawo podatkowe musi nadążać za przemianami gospodarczymi i technologicznymi, co Projekt odzwierciedla w kompleksowej i dość spójnej regulacji komunikacji elektronicznej podatników z organami podatkowymi. Powinna ona zachęcać do stopniowego porzucania - tam, gdzie jest to możliwe i celowe - tradycyjnej formy pisemnej załatwiania spraw podatkowych. Tym niemniej pojawia się wątpliwości, z jednej strony, czy wskazany obszar nie zasługuje na całościową regulację o charakterze ogólnoadministracyjnym, wykraczającą poza sprawy podatkowe, z drugiej zaś, na ile można zmuszać obywateli i przedsiębiorców do cyfryzacji rozliczeń podatkowych (czy nie ogranicza to w nadmiernym stopniu praw obywatelskich). Interesująca wydaje się koncepcja regulacji przedawnienia, gdyż obecnie z jednej strony okres (co do zasady) 5 lat okazuje się często zbyt krótki na wymiar i egzekucję zobowiązań podatkowych, zaś z drugiej strony, brakuje wyraźnego ograniczenia jego wydłużania poprzez przerwanie bądź zawieszenie a nieprecyzyjność regulacji powoduje swoistą „grę w kotka i myszkę" przy doręczaniu pism procesowych. Niemniej, Projekt jedynie częściowo sanuje wskazane powyżej wady. Przede wszystkim brakuje jasnego wskazania terminu ustawowego, po którym ostatecznie przedawniają się wszelkie zobowiązania podatkowe, niezależnie od przerywania czy zawieszania jego biegu; okres ten powinien zostać skorelowany z przedawnieniem karalności na odstawie Kodeksu karnego bądź Kodeksu karnego skarbowego czynów wiążących się z rozliczaniem podatków, gdyż w sensie funkcjonalnym (np. okres przechowania dowodów i dokumentacji) zagadnienia te pozostają ze sobą ściśle związane.	ten sposób, że ustanie karalności powinno następować dopiero w przypadku przedawnienia poboru określonych należności, co będzie miało miejsce dopiero po 5 latach od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru.

28.	**Uwagi ogólne**	**Prof. dr hab. Witold Modzelewski Wydział Prawa i Administracji Uniwersytetu Warszawskiego**	Kończąc pragnę stwierdzić, że Projekt stanowi cenną, choć niepozbawioną głębokich kontrowersji, próbę rekodyfikacji ogólnego prawa podatkowego. Nakazuje to zachowanie staranności i ostrożności w toku prac parlamentarnych, co w mojej ocenie ogranicza szanse ich ukończenia w obecnej kadencji Sejmu. Chciałbym jednocześnie przypomnieć, że prace legislacyjne nad obecnie obowiązującą Ordynacją podatkową zostały ukończone tuż przed wyborami w 1997 r., które wówczas rządzący przegrali. Nie sposób oczywiście ocenić, na ile wpływ na ten fakt miała dopiero co uchwalona Ordynacja podatkowa, niemniej warto tę okoliczność zasygnalizować jako zły prognostyk przed podjęciem ryzykowanego kroku w postaci ostatecznej akceptacji Projektu przez Radę Ministrów i skierowania go do Sejmu obecnej kadencji.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Projekt jest procedowany zgodnie z przyjętym harmonogramem.
29.	**Uwaga ogólna**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Zwracamy się z niniejszym pismem, w związku z bardzo konkretnym problemem praktycznym wynikłym na gruncie przepisów Ordynacji podatkowej, który zasygnalizował jeden z członków Związku Przedsiębiorców i Pracodawców. Uprzejmie prosimy o przeanalizowanie opisanej kwestii i rozważenie podjęcia kroków naprawczych w postaci przygotowania projektu nowelizacji przepisów. Jeśli przedmiotowe zagadnienie należy do kompetencji innej jednostki organizacyjnej w ramach struktury Ministerstwa, prosimy o przekazanie pisma zgodnie z właściwością. Art. 138d Ordynacji podatkowej zawiera regulacje dotyczące pełnomocnictwa ogólnego, które upoważnia do działania we wszystkich sprawach podatkowych oraz w innych sprawach należących do właściwości organów podatkowych. Zakres możliwości działania pełnomocnika ogólnego jest zatem bardzo szeroki — mogą się z nim zatem w rozmaitych sprawach kontaktować organy podatkowe. Jednocześnie, informację o odwołaniu pełnomocnictwa ogólnego zgłasza co do zasady sam mocodawca. Na mocy przepisu szczególnego, tj. art. 138d par. 5, zawiadomić o odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa mogą samodzielnie adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy. Katalog nie zawiera bardzo istotnej kategorii podmiotów, które z zasady świadczą usługi podatkowe, a zatem również często jest im udzielane	**Uwaga niezasadna** Aktualne przepisy Ordynacji podatkowej oraz zaproponowane w projektowanej ustawie – regulujące obowiązek nałożony na mocodawcę aby zawiadamiał Szefa KAS o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa - mają pewien walor ochronny dla pełnomocnika ogólnego. Jeżeli bowiem mocodawca nie zgłosi tego faktu, a pełnomocnictwo ogólne zostało skutecznie wypowiedziane, to mocodawca bierze na siebie odpowiedzialność. Przepisy dają możliwość adwokatom, radcom prawnym lub doradcom podatkowym zgłaszania udzielnego im pełnomocnictwa ogólnego oraz zawiadamiania o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, ze wskazaniem daty zwolnienia z obowiązku działania w imieniu mocodawcy. Brak podobnych regulacji prawnych dla innych pełnomocników ogólnych nie wyklucza możliwości zawiadamiania organów podatkowych, z tym że ocena co do skuteczności wypowiedzenia pełnomocnictwa ogólnego oraz daty jego wypowiedzenia będzie musiała być poddana innym trybom dowodowym.

			pełnomocnictwo ogólne — chodzi o osoby fizyczne świadczące usługi rachunkowe, a zatem prowadzące działalność opisaną w art. 76a ustawy o rachunkowości. Problem pojawia się w momencie, w którym klient osoby prowadzącej działalność w zakresie usługowego prowadzenia ksiąg rachunkowych, udzielił tej osobie pełnomocnictwa ogólnego, a następnie nie zawiadomił o odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa. W rezultacie, osoby prowadzące działalność rachunkową niejednokrotnie wzywane są do udzielania informacji, czy też stawiennictwa, mimo że już od pewnego czasu nie są związane zdanym podatnikiem umową o świadczenie usług rachunkowych. W związku z powyższym, zwracając uwagę na ten bardzo praktyczny problem, uprzejmie prosimy o rozważenie możliwości dopisania do katalogu zawartego w art. 138d par. 5 również osób fizycznych prowadzących działalność opisaną w art. 76a ustawy o rachunkowości, jako podmiotów mogących samodzielnie zawiadomić o odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego w sprawach podatkowych.	
30.	**Dział I** **Przepisy ogólne**	**Krajowa Rada Radców Prawnych**	Dział I projektu ustawy składa się z 12 rozdziałów. Projektodawca doprecyzował i zdefiniował pojęcia, które występowały w ustawach podatkowych lub w Ordynacji podatkowej, jednak ich znaczenie nie było dotąd wprost określone przez ustawodawcę, lecz wynikało z poglądów doktryny lub orzecznictwa. W wyniku wprowadzonych zmian w słowniczku nowej ustawy obok znanych dotychczas pojęć, między innymi obowiązku podatkowego i podatku, zostały wprowadzone nowe definicje jak np. pojęcie zobowiązanego czy decyzji wymiarowej. Co do zasady uporządkowanie słowniczka do ustawy należy uznać za zasadne, z tym jednakże zastrzeżeniem, że nie zmodyfikowano niektórych dotychczasowych definicji zawierających zwroty niedookreślone, które to definicje obecnie są źródłem licznych sporów pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi, jak np. pojęcie ulgi podatkowej. W dziale I zostały również umieszczone zasady ogólne prawa podatkowego, które w obecnej Ordynacji podatkowej znajdują się w części	**Uwaga nieuwzględniona** Zrezygnowano z wprowadzania zasady dobrej wiary zobowiązanego na rzecz zasady domniemania uczciwości zobowiązanego (art. 19 § 2). Użycie zwrotów niedookreślonych, w rodzaju wymienionych przez KRRP, jest nieuchronne przy formułowaniu zasad ogólnych. Wskazany przez KRRP zakres ochrony wynikającej z zastosowania się do informacji, a także zastrzeżenia co do sposobu dowodzenia faktu udzielenia informacji, są nieaktualne – przepisy, których dotyczą, zostały z projektu usunięte. Ustalanie treści przepisów prawa to ustalanie znaczenia tekstu prawnego (odpowiednich jego części), czyli wykładnia. Obowiązek wyrażony w art. 15 dotyczy każdego przypadku wykładni przepisów prawa podatkowego, natomiast zasada *in dubio pro tributario* aktualizuje się dopiero w razie wystąpienia wątpliwości kwalifikowanych: takich, które są nie do przezwyciężenia zwykłymi środkami wykładni. Kwestionowanie prawidłowości stosowania przez organy podatkowe tych i

			regulującej postępowanie podatkowe. Powyższe oznacza, że zasady postępowania podatkowego mają być stosowane nie tylko na etapie postępowania podatkowego, lecz w okolicznościach każdej sprawy pomiędzy zobowiązanym a organem podatkowym, co jest rozwiązaniem zasługującym na aprobatę. Poza zestawieniem podstawowych zasad podatkowych, pozytywnie należy również ocenić zamieszczenie w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa katalogu praw i obowiązków zobowiązanego. W szczególności z perspektywy podatników oczekiwanym rozwiązaniem jest możliwość uzyskania informacji i wsparcia ze strony organów podatkowych przez zobowiązanego, rozstrzygania wątpliwości na korzyść zobowiązanego, wyważania słusznego interesu obu stron oraz podejmowania jak najmniej uciążliwych działań i ugodowego załatwiania spraw. Na szczególną uwagę zasługuje nowa zasada domniemania dobrej wiary zobowiązanego, która zakłada uczciwość i rzetelność zobowiązanych w realizacji obowiązków podatkowych, chyba że wystąpi powód, aby organy podatkowe uważały inaczej. Jednakże wprowadzone zastrzeżenie może stać się narzędziem wykluczającym domniemanie dobrej wiary zobowiązanego, szczególnie że we wspomnianym przepisie nawiązano do bliżej nieokreślonego „powodu". W tym miejscu warto wskazać, że używanie w przepisach zwrotów niedookreślonych, które w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa występują wielokrotnie (np. „wnikliwie", „szybko", „działania niezbędne", „celowy i efektywny" itp.), może stanowić zarzewie wielu sporów pomiędzy zobowiązanymi i organami podatkowymi. Natomiast korzystne dla zobowiązanych może być objęcie ich ochroną w przypadku zastosowania się do informacji i wsparcia udzielonych przez organ podatkowy. W tym miejscu przypomnieć należy, że zakres wsparcia podatnika, określony przepisami o Krajowej Administracji Skarbowej obejmuje w zasadzie przyjmowanie dokumentów od podatnika, udzielanie wyjaśnień w zakresie przepisów prawa podatkowego (w praktyce najczęściej w formie wskazania ustawy podatkowej, która dotyczy danego zagadnienia), udzielanie informacji w zakresie sposobu wypełniania zeznań i deklaracji podatkowych, zapewnienie stanowiska komputerowego z	pozostałych zasad będzie odbywać się w toku kontroli instancyjnej i sądowej decyzji podatkowych. Zasada działania celowego i efektywnego to nakaz pragmatycznego działania, którego sens – jak się wydaje – trudno kwestionować. Podatnicy mają interes w tym, by organy podatkowe działały w ten sposób, ponieważ pozwoli to uniknąć podejmowania działań nieprzemyślanych, pozorowanych, złej organizacji pracy itd., przez co może przeciwdziałać przewlekaniu się postępowań. Należy też podkreślić, że posługiwanie się zwrotami niedookreślonymi w tekstach aktu prawnego to dążenie do jego elastyczności. Zwroty takie nie podlegają z istoty rzeczy definiowaniu (zob. uzasadnienie projektu). Z zakresu obowiązku posiadania adresu elektronicznego wyłączono mikroprzedsiębiorców. Obowiązek obejmie podatników czynnych VAT, którzy są najlepiej przygotowania do komunikacji elektronicznej. W zakresie użytkowników podpisu zaufanego nie nakłada się bezwzględnego wymogu komunikacji elektronicznej. To rozwiązanie dotyczy jedynie tych, którzy podadzą adres elektroniczny w zgłoszeniu NIP. Podając ten adres podatnik świadomie wybierze formę komunikacji elektronicznej.

			dostępem do portalu podatkowego, informowanie o danych kontaktowych właściwych organów wraz ze wskazaniem zakresu ich kompetencji. W przypadku gdy podatnik dostosuje się do informacji udzielonej przez urzędnika, nie będą mu naliczone odsetki za zwłokę, nie będzie wszczynane także wówczas postępowania w sprawie o wykroczenie czy przestępstwo, a jeżeli w wyniku zastosowania się zainteresowanego do udzielonej informacji powstanie nadpłata, odpowiednio zostanie naliczone jej oprocentowanie. Może jednak budzić uzasadnione obawy fakt, że wspomniana powyżej ochrona podatnika, który zastosował się do informacji i wsparcia udzielonych przez organ podatkowy może być iluzoryczna, ponieważ w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa nie zawarto norm regulujących sposób formalnego potwierdzania faktu uzyskania informacji i wsparcia ze strony organu podatkowego. Powyższe oznacza, że zobowiązany niejednokrotnie nie będzie podlegał ochronie przewidzianej w projekcie, o ile nie będzie w stanie udokumentować faktu uzyskania informacji oraz zakresu udzielonego przez organ podatkowy wsparcia. Na poprawę wzajemnej współpracy pomiędzy zobowiązanymi i organami podatkowymi ma mieć wpływ wprowadzenie katalogu praw i obowiązków zobowiązanego celem ułatwienia wzajemnej współpracy i umożliwienia weryfikacji jej przebiegu. Z teoretycznego punktu widzenia rozszerzenie i zmiana katalogu zasad podatkowych oraz katalogu praw i obowiązków zobowiązanego należy ocenić pozytywnie. Powyższe stanowi bowiem wyraz licznych postulatów ze strony podatników, aby ich status w postępowaniu przed organami podatkowymi nie był uzależniony od arbitralnej decyzji pracowników organów podatkowych. Pozostaje mieć nadzieję, że – o ile planowane przepisy wejdą w życie – ich stosowanie w praktyce będzie stanowić regułę. Wątpliwości może rodzić sens i zamiar, jaki towarzyszył ustawodawcy, który zdecydował się na zawarcie w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa art. 15 w brzmieniu: „Ustalając treść przepisów prawa podatkowego, organy podatkowe uwzględniają konstrukcję podatku, którego przepisy te dotyczą.” W szczególności powyższy przepis nie koresponduje z zawartym w projekcie art. 18, zgodnie z którym „Niedające się usunąć wątpliwości co do treści	

			przepisów prawa podatkowego rozstrzyga się na korzyść zobowiązanego.” W rzeczywistości organy podatkowe mają co do zasady stosować przepisy prawa podatkowego (subsumpcja), a nie ustalać ich treść chyba, że ustalanie treści przepisu rozumie się jako wyraz ich wykładni. Natomiast zadaniem racjonalnego ustawodawcy jest uchwalanie przepisów prawa, w tym podatkowego w taki sposób, aby nie było konieczne ustalanie treści przepisów, lecz ich stosowanie wprost. Analiza powyższych dwóch norm prowadzi więc do konkluzji, że zasada rozstrzygania wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego na korzyść zobowiązanego będzie wyłącznie postulatem. Podobnie, jak ma to miejsce obecnie, organy podatkowe będą więc prawdopodobnie ustalać treść przepisu i nie mieć w tym względzie wątpliwości, a tym samym de facto dokonywać jedynej dopuszczalnej wykładni bez względu na stanowisko i wątpliwości podatnika. Powyższy wniosek wydaje się być niestety przesądzony, ponieważ ustawodawca nie wprowadził żadnej sankcji z tytułu nieprawidłowego ustalenia treści przepisu prawa przez organ podatkowy na gruncie projektu ustawy – Ordynacja podatkowa oraz nie wprowadził żadnej odpowiedzialności dla pracowników organów podatkowych w przypadku nierozstrzygnięcia na korzyść zobowiązanego niedających się usunąć wątpliwości co do treści przepisów prawa podatkowego. W praktyce nie jest wiadome, w jaki sposób organy podatkowe będą interpretowały zasadę, zgodnie z którą cyt. „Organy podatkowe działają w sposób celowy i efektywny”. Istnieje obawa, że postulat ten może być postrzegany jako obowiązek realizacji celów nałożonych na organy podatkowe zgodnie z planami kontroli oraz powodować wpływy do budżetu Skarbu Państwa tytułem zobowiązań podatkowych bez względu na pozostałe zasady postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 23 § 1-2 projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, organy podatkowe podejmują działania niezbędne dla dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w terminie. Jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego. Stosowanie tego przepisu w praktyce może oznaczać, że to	

			organy podatkowe będą decydować o zakresie postępowania dowodowego i podejmować decyzję, czy w sprawie pozostały nie dające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego. W projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa również zostały zawarte przepisy normujące sposoby działania organów podatkowych, których celem ma być zwiększona skuteczność realizacji zobowiązań podatkowych. Do tych regulacji należy przede wszystkim zaliczyć obowiązujące już przepisy dotyczące klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania i stosowanie środków komunikacji elektronicznej. Komunikacja elektroniczna ma stać się powszechnym sposobem kontaktów z organem podatkowym. Przypomnieć należy, że w projektowanym akcie ustawodawca zobowiązuje pełnomocników do komunikacji elektronicznej z organami podatkowymi, co ma spowodować wyłączenie innych form kontaktów z organami podatkowymi przez profesjonalnych pełnomocników. Proponuje się również by ten sam obowiązek spoczywał również na podmiotach będących użytkownikami portalu, zarejestrowanymi użytkownikami konta ePUAP oraz prowadzącymi działalność gospodarczą. W tych ostatnich wypadkach wydaje się, że elektroniczna forma komunikacji z organem podatkowym powinna być jednym z, ale nie jedynym dopuszczalnym sposobem kontaktu z organem podatkowym. W kontekście wykonywania zawodu przez radców prawnych warto przypomnieć o obowiązku posiadania przez radcę prawnego będącego pełnomocnikiem adresu elektronicznego i posługiwania się nim w kontaktach z organami podatkowymi. Należy także zwrócić uwagę, że radca prawny jako pełnomocnik, o którym mowa w art. 96 ust. 4b ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, ma nadal odpowiadać, wraz z podatnikiem, za zaległości podatkowe podatnika powstałe z tytułu czynności wykonanych w ciągu 6 miesięcy od dnia zarejestrowania podatnika jako podatnika VAT czynnego, na zasadach określonych w przepisach o podatku od towarów i usług. Radca prawny może zostać również ustanowiony tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym, co stanowi novum i do tej pory nie było uregulowane w przepisach Ordynacji z 29 sierpnia 1997 roku.	

31.	**Art. 1**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Z brzmienia przepisu i jego uzasadnienia wyłaniają się trzy kwestie - dziś teoretyczne, ale będą one implikowały problemy praktyczne w przyszłości. Wiemy czym jest stosunek prawy. Czym jest „stosunek podatkowy" nie wiemy. Bo jeśli „racjonalny" (takie jest nieobalalne domniemanie prawe - preasumptio iuris ac de iure) ustawodawca pisze o „stosunkach podatkowych" to czy nie są to stosunki prawe? Jak jest jakaś różnica - to jaka? Stosunek prawy to teoretyczny stosunek społeczny między podmiotami prawa. Zapytajmy zatem, czy „organy podatkowe" są „podmiotami prawa"? „Organy podatkowe" to nie kto inny tylko organy państwa - ergo państwo. Państwo - ergo ograny podatkowe działające w jego imieniu - ma nie tylko prawa względem podatników. Ma też obowiązki. A podatnicy nie mają tylko obowiązków - mają także prawa. Bez zgody obywateli nie ma w ogóle państwa zgodnie z kontraktualną teorią państwa. No chyba, że jesteście zwolennikami teorii podboju! A zatem „zobowiązanymi" w „stosunku prawnym" wynikającym z norm prawa podatkowego są nie tylko podatnicy i inni „zobowiązani" wobec państwa ale także samo państwo i działające w jego imieniu „organy podatkowe"!	**Uwaga uwzględniona** Art. 1 otrzymuje brzmienie: „Ustawa zawiera przepisy ogólnego prawa podatkowego regulujące stosunki prawnopodatkowe między zobowiązanymi a organami podatkowymi”.
32.	**Art. 2**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	W Uzasadnieniu stwierdzono, że pojęcie „wymiar" jest szersze znaczeniowo od pojęcia „określanie lub ustalanie". „Określenie" i „ustalanie" to pojęcia odnoszące się do sposobu powstawania zobowiązań podatkowych. Natomiast „wymiar" obejmuje ponoć „zdecydowanie szerszą aktywność organów podatkowych". Nie wiadomo jednak, na czym polegać ma ta „aktywność" - zwłaszcza jak ma być „zdecydowanie szersza"? Stwierdzenie, że pojęcie „wymiar" nawiązuje do zdefiniowanego w art. 13 pkt 2 Projektu pojęcia „decyzji wymiarowej" nie rozwiązuje wątpliwości. Organy podatkowe są bowiem uprawnione do „poboru podatków". Wysokość zobowiązania podatkowego ma wynikać z ustawy. Sądy powszechne „wymierzają kary" organy podatkowe nie powinny nic „wymierzać". Podatki, opłaty i niepodatkowe świadczenia nie są karą. Niezależnie od kwestii „wymiaru" art. 2 jest przykładem wspomnianego już krytycznie „słowotwórstwa". Może on brzmieć, bez zmiany swojego znaczenia, na przykład w następujący sposób:	**Uwaga nieuwzględniona** Pojęcie „wymiaru” znakomicie zastępuje w tym przypadku określania „ustala” i „określa”. W art. 2 chodzi zakres przedmiotowy NOP i o nic więcej. Zasadne jest stosowanie tego aktu prawnego (NOP) we wszystkich sprawach, w których organy podatkowe dokonują owego wymiaru. Odkodowaniu pojęcia „wymiaru” może natomiast posłużyć definicja decyzji wymiarowej.

			Art. 2. „Przepisy ordynacji podatkowej stosuje się do wszystkich spraw należących do właściwości organów podatkowych oraz, odpowiednio, o ile odrębne przepisy nie stanowią inaczej, do opłat i niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe, którym przysługują w takich przypadkach uprawnienia organów podatkowych. Podatki i ich wymiar to są z pewnością „sprawy z zakresu prawa podatkowego" więc. Jeżeli zaś odrębne przepisy nie będą stanowiły inaczej, to „do opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe" będzie miał zastosowanie nie tylko przepisy art. 125, art. 126, art. 128 § 1, działu II, oraz rozdziału 10 działu IV ale wszystkie przepisy ordynacji podatkowej.	
33.	**Art. 4**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Art. 4. „Zobowiązaniem podatkowym jest wynikający z obowiązku podatkowego, ciążący na podatniku, obowiązek zapłacenia na rzecz państwa, województwa, powiatu lub gminy podatku na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego". A jak zmieni się ustrój samorządowy - i, na przykład, zlikwidowane zostaną powiaty, trzeba będzie zmieniać ordynację? Nie wystarczy napisać „obowiązek zapłacenia podatku na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego"? Art. 4 równie dobrze może otrzymać brzmienie: „Art. 4. Zobowiązaniem podatkowym jest wynikający z obowiązku podatkowego, ciążący na podatniku, obowiązek zapłacenia podatku". Na rzecz jakiego podmiotu podatek ma być zapłacony wynika z ustaw. A to, że podatki płaci się „na zasadach określonych w przepisach prawa podatkowego" jest oczywistością.	**Uwaga nieuwzględniona** Podobne rozwiązania przewiduje dzisiaj OP. Jeżeli zmieni się ustrój samorządu, to zmiana NOP z pewnością nie będzie podstawowym problemem ustawodawcy. Trzeba będzie bowiem zmienić szereg innych ustaw.
34.	**Art. 5**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Po pierwsze, abstrahując tym razem od powiatów - można zapytać czym różni się „ustawa podatkowa", która pojawia się w tym artykule, od „przepisów prawa podatkowego" w innych artykułach - choćby w artykule poprzedzającym? Czy chodzi o to, że podatek musi wynikać z ustawy, a nie z aktu prawnego niższego rzędu? Jeśli taki był zamysł, to co zrobić z „informacjami" Ośrodka Klasyfikacji i Nomenklatur, które rozstrzygają o wysokości stawki podatku VAT?	**Uwagi nieuwzględnione** Określenie „ustawa podatkowa” oraz „przepis prawa podatkowego” nie są nowe. NOP w istocie przejmuje je z obowiązującej OP. Aktualnie w Polsce nie ma innych podatków, których beneficjentami byłyby inne podmioty niż: państwo, województwo samorządowe, powiatu lub gminy.

			Po drugie, nie wszystkie świadczenia podatkowe ponoszone są „na rzecz" „państwa, województwa, powiatu lub gminy". Programy redystrybucyjne jednoznacznie przesądzają o tym, że ostatecznym beneficjentem, „na rzecz" którego (w taki znaczeniu, jakie zwrot ten ma w języku potocznym i prawniczym") są ponoszone świadczenia nie jest wcale państwo jako takie, ani nie „abstrakcyjny" obywatel tylko skonkretyzowana grupa obywateli.	
35.	**Art. 13**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	W celu zwiększenia przejrzystości Ordynacji wartym rozważenia rozwiązaniem jest przeniesienie większości definiowanych w Projekcie pojęć do jednego artykułu. W Projekcie znaczna większość z nich została ujęta w art. 13. Niemniej jednak niektóre definicje zostały zawarte w innych przepisach np. w art. 68 § 4, 106 § 5, 106 § 6, 371 § 1, 543 § 1, 556 § 1, 604 § 1, 677 § 1. Przeniesienie wymienionych wyżej definicji do art. 13 prowadzić będzie do większej przejrzystości dokumentu. Jednocześnie podtrzymać należy rozwiązanie, w myśl którego najważniejsze definicje legalne, określające podstawowe pojęcia z zakresu prawa podatkowego powinny zostać zdefiniowane w przepisach art. 4-12. Zwracamy również uwagę na fakt, że Projekt w obecnym brzmieniu posługuje się pojęciami, które nie zostały zdefiniowane (np. „Centralny Rejestr Danych Podatkowych" — art. 116 i in.). Warte rozważenia jest dodanie stosownych definicji. Ponadto postulujemy rozważenie doprecyzowania art. 13 pkt 3) Projektu. Przytaczany przepis przewiduje, że charakter decyzji wymiarowej mają decyzje: ustalające wysokość zobowiązania podatkowego, określające wysokość zobowiązania podatkowego, kwotę podatku lub orzekającą o braku zobowiązania, a także orzekającą o braku zobowiązania oraz określającą wysokość dochodu, przychodu lub zysku. Powyższe sformułowania mogą rodzić wątpliwości interpretacyjne w zakresie tego, w jakim przypadku występować będzie określenie, a w jakim ustalenie wysokości. Dlatego też postulujemy o doprecyzowanie tych pojęć.	**Uwaga nieuwzględniona** W wymienionych przepisach ujęto w większości skróty, a nie definicje, ewentualnie pojęcia występujące nie w całym akcie prawnym, tylko w wąskiej części, co wyklucza ujęcie definicji w art. 13 NOP. Pojęcia, którymi posłużono się w art. 13 pkt 3 NOP są omówione szeroko w doktrynie oraz w orzecznictwie. Również aktualnie obowiązująca OP posługuje się tymi pojęciami i nie ma w tym zakresie większych problemów interpretacyjnych.
36.	**Art. 13**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Przepisy projektu posługują się także pojęciem zainteresowanego, bez jednak zdefiniowania tego pojęcia – jeśli definiujemy zobowiązanego, to powinniśmy także zainteresowanego.	**Uwaga nieuwzględniona** Nie ma możliwości stworzenia definicji zainteresowanego nieobarczonej ryzykiem (np. zbyt szerokiej).

37.	**Art. 13**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Z uwagi, iż w projekcie ustawy bardzo często pojawia się wyrażenie "zainteresowany" oraz 'Podpis elektroniczny" zasadnym jest zdefiniowanie tych pojęć. Pożądane jest również zdefiniowanie pojęcia "oczywista pomyłka", którym posługuje się projekt przedmiotowej ustawy m.in. w art.163 § 1 pkt 2, a także inne przepisy podatkowe (np. ustawy o podatku dochodowym).	**Uwaga nieuwzględniona** Nie ma możliwości stworzenia definicji zainteresowanego nieobarczonej ryzykiem (np. zbyt szerokiej). Z kolei pojęcia specjalistyczne dotyczące technologii informatyczno –komunikacyjnej regulują inne akty prawne, w tym rozporządzenie eIDAS oraz ustawa o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne. Określenie „oczywista pomyłka" jest to pojęcie niedookreślone, którego istota sprowadza się do tego że nie można go ściśle zdefiniować.
38.	**Art. 13**	**Taxonity Sp. z o.o.**	Do słowniczka pojęć zawartego w art. 13 projektu Ordynacji podatkowej (w skrócie OP), proponujemy dodać pojęcie korzyści podatkowej. Definicja korzyści podatkowej znajduje się w art. 39 projektu OP, ale obowiązuje tylko na potrzeby rozdziału 4 projektu OP.	**Uwaga uwzględniona**
39.	**Art. 13 pkt 3 lit. h**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Mając na względzie systematykę projektu ustawy w odniesieniu do pojęć - podatnika, płatnika, inkasenta etc. (por art. 812 projektu ustawy) proponujemy, aby w art. 13 pkt 3 lit. h zostały wymienione wszystkie te podmioty, tym bardziej, że w lit. j jest mowa o osobie trzeciej	**Uwaga nieuwzględniona** Odpowiedzialność osób trzecich i odpowiedzialność płatnika i inkasenta to różne instytucje prawa podatkowego, mające różne podstawy prawne. Ponadto są to kluczowe pojęcia prawa podatkowego, które powinny być uregulowane na początku ustawy. Podobne rozwiązania zawiera obowiązująca OP.
40.	**Art. 13 pkt 3 lit. k**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Pragniemy zauważyć, iż ustawa z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2018 r. poz. 644) nie posłużono się pojęciami spadkobiercy oraz zapisobiercy windykacyjnego. Przywołana ustawa reguluje także zasady opodatkowania umów darowizny i w związku z tym powstaje wątpliwość co do zupełności regulacji	**Uwaga nieuwzględniona** Art. 13 pkt 3 lit k nie ma nic wspólnego z podatkiem od spadków i darowizn. Przepis ten wiąże się z odpowiedzialnością następców prawnych.
41.	**Art. 13 pkt 4**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	W art. 8-12 zdefiniowano podmioty, które mogą być zobowiązane do uiszczenia podatku. W związku z tym pojawia się wątpliwość dotycząca „innych podmiotów" wymienionych w tym przepisie, ponieważ w projekcie posłużono się także pojęciem innych osób	**Uwaga nieuwzględniona** Art. 13 pkt 4 dotyczy definicji deklaracji. Owe inne podmioty wskazane w tym przepisie nie muszą być podatnikami, płatnikami, osobami trzecimi itd. Wystarczy że ustawa zobowiązuje określoną kategorię podmiotów do składania określonej treści deklaracji i na podmiocie takim spoczywa określony obowiązek.
42.	**Art. 13 pkt 4**	**Konfederacja Lewiatan**	Definicja deklaracji jest zbudowana na zasadzie ignotum per ignotum, gdzie deklaracją są również zeznania itp. - de facto nie zawiera więc ona definicji samej deklaracji, lecz stwierdza jakie dokumenty są także deklaracjami; nie spełnia więc wymogu poprawnie skonstruowanej definicji opisowej.	**Uwaga nieuwzględniona** Jest to w istocie definicja zakresowa deklaracji podatkowej, sprowadzając się do zbiorczego ujęcia pod tym pojęciem szeregu konstrukcji o sprawozdawczym charakterze.

43.	**Art. 13 pkt 6**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Pomimo tego, iż definicja działalności gospodarczej jest tożsama z definicją zawartą w obowiązującej Ordynacji podatkowej nadal budzi wątpliwości zbyt szeroki zakres tego pojęcia. Będzie on bowiem obejmował także osoby zatrudnione na podstawie umów zlecenia lub o dzieło, a także inne umowy o podobnym charakterze. Należy również zauważyć, iż osoby będące przedstawicielami wolnych zawodów mogą go wykonywać również w oparciu o umowę o pracę	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zgodnie z aktualnie przyjętą w projekcie definicją działalności gospodarczej, rozumie się przez nią działalność, o której mowa w art. 3 oraz w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.
44.	**Art. 13 pkt 6**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Z definicji działalności gospodarczej wynika, iż za taką działalność uważa również się wykonywanie wolnego zawodu. Z uwagi, iż w przepisach prawa brak jest takiej definicji, zasadnym jest zdefiniowanie wolnego zawodu oraz warunków uznania wykonania wolnego zawodu w ramach działalności gospodarczej. Należy zauważyć, iż osoby będące przedstawicielami wolnych zawodów mogą go wykonywać również w oparciu o umowę zlecenia lub umowę o dzieło.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zgodnie z aktualnie przyjętą w projekcie definicją działalności gospodarczej, rozumie się przez nią działalność, o której mowa w art. 3 oraz w art. 5 ust. 1 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.
45.	**Art. 13 pkt 12**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Należałoby rozważyć, czy należy w tym przepisie rozróżniać dwa pojęcia, tj. osoby zatrudnionej i pracownika	**Uwaga nieuwzględniona** Celem stworzenia definicji pracownika było zbiorcze ujęcie wszystkich wymienionych w tym przepisie rodzajowo określonych kategorii osób. W konsekwencji, ilekroć projekt ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem pracownika, w ramach tej kategorii należy rozumieć wskazane wyżej osoby. Stworzenie definicji pracownika wyklucza konieczność każdorazowego wymieniania poszczególnych kategorii osób wchodzących w skład tej definicji, co znalazło zastosowanie w szeregu przepisów projektu.
46.	**Art. 13 pkt 12**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Należałoby rozważyć, czy należy w tym przepisie rozróżniać dwa pojęcia, tj. osoby zatrudnionej i pracownika (w ostatnich wyrazach przepisu użyto "pracownika urzędu..."; ponadto zasadnym jest wskazanie rodzaju zatrudnienia tj. np. na podstawie umowy o pracę.	**Uwaga nieuwzględniona** Celem stworzenia definicji pracownika było zbiorcze ujęcie wszystkich wymienionych w tym przepisie rodzajowo określonych kategorii osób. W konsekwencji, ilekroć projekt ordynacji podatkowej posługuje się pojęciem pracownika, w ramach tej kategorii należy rozumieć wskazane wyżej osoby. Stworzenie definicji pracownika wyklucza konieczność każdorazowego wymieniania poszczególnych kategorii osób wchodzących w skład tej definicji, co znalazło zastosowanie w szeregu przepisów projektu. Zaproponowana definicja pracownika uwzględnia postanowienia art. 1 ust. 4 ustawy o KAS, zgodnie z którym, ilekroć w ustawie jest mowa o „osobach zatrudnionych w jednostkach

				organizacyjnych KAS", rozumie się przez to pracowników jednostek organizacyjnych, o których mowa w art. 36 ust. 1 pkt 2, 3, 6 i 7 oraz pracowników zatrudnionych w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych wykonujących zadania KAS w komórkach organizacyjnych tego urzędu.
47.	**Art. 13 pkt 16**	**Konfederacja Lewiatan**	Konstrukcja definicji ulgi wskazuje, iż ulgą jest także odliczenie kosztu uzyskania przychodów, tymczasem jest to taki sam element konstrukcyjny podatku jak obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony, podobnie rzecz się ma z naliczonym podatkiem akcyzowym. Proponujemy aby przepis miał brzmienie: ulgach podatkowych - rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem odliczeń stanowiących element konstrukcji podatku.	**Uwaga nieuwzględniona** Z konstrukcji podatku dochodowego nie wynika, że koszt stanowi odliczenie lub obniżkę, która powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku. Koszt jest bowiem składnikiem podstawy opodatkowania.
48.	**Art.13 pkt 20**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Za zobowiązanego uznaje się podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego - należy doprecyzować w jakich okolicznościach osoby te stają się zobowiązanym.	**Uwaga nieuwzględniona** Określenie „zobowiązany" ma charakter techniczny. Zostało stworzone, żeby posługiwać się nim w NOP zamiast wymieniać wszystkie kategorie podmiotów, które składają się na to pojęcie.
49.	**Art. 13 pkt 20**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Art. 13 pkt 20 posługuje się pojęciem zobowiązanego rozumie się podatnika, płatnika… etc. Przydatne jest wprowadzenie zbiorczego pojęcia na różne podmioty, bowiem szereg przepisów odnosi się do różnych podmiotów, jak np. podatnicy, płatnicy i.in. natomiast pojęcie zobowiązanego występuje w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, mając odmienne znaczenie. Powinno unikać się używania takich samych pojęć, zwłaszcza w bliskich sobie aktach prawnych, w odmiennych znaczeniach, a pamiętać należy że często te same organy podatkowe są wierzycielami, czy organami podatkowymi i stosują zarówno Ordynację podatkową, jak i ustawę o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.	**Uwaga nieuwzględniona** Występowanie pojęcia „zobowiązany" w u.p.e.a. nie stoi na przeszkodzie posługiwania się tym samym pojęciem lecz w innym znaczeniu na gruncie NOP. Można wskazać inne przypadki takich samych pojęć odmiennie zdefiniowanych w równych aktach prawnych.
50.	**Dział I Rozdział 2 Zasady ogólne prawa podatkowego**	**Business Centre Club**	1.W projekcie nowej Ordynacji Podatkowej regulacje w zakresie zasad ogólnych prawa podatkowego zostały tak usystematyzowane, że mają one dotyczyć w praktyce każdej czynności dokonywanej przez organ podatkowy, a nie tylko, tych które są podejmowane w toku postępowania podatkowego (tak jak to reguluje obecnie obowiązująca	**Uwaga częściowo uwzględniona** Nie ma potrzeby zamieszczania w projekcie zasad racjonalnego stosowania prawa przez organy podatkowe. Ramy działania organów podatkowych zostały określone w art. 14, który stanowi, że organy podatkowe działają na podstawie i w granicach prawa. Nie trzeba tego dodatkowo rozwijać poprzez zaprzeczenie.

			Ordynacja podatkowa). Takie uregulowanie przedmiotowej sprawy należy ocenić sposób pozytywnie. Spośród wszystkich nowowprowadzonych zasad, szczególnie istotne jest wprowadzenie zasady rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść podatnika. Wprowadzenie tej zasady było długo wyczekiwaną zmianą legislacyjną, która wreszcie znalazła się w propozycji zmian prawa podatkowego. Niniejsze rozwiązanie zostało również korzystnie ocenione przez 70% ankietowanych przedsiębiorców. 2.Jednocześnie, należy w sposób negatywny ocenić usunięcie z projektu nowej Ordynacji podatkowej (w porównaniu z wersją zaproponowaną przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego) zasad racjonalnego stosowania prawa przez organy podatkowe i zasady ochrony uzasadnionych oczekiwań podatnika. Choć wspominane zasady mogą zostać wywiedzione z innych zasad, które zostały zawarte w projekcie nowej Ordynacji podatkowej lub wręcz też pośrednio z Konstytucji lub odrębnych ustaw, regulujących prawa przedsiębiorców, to naszym zdaniem powinny one znaleźć się także w przepisach NOP. Zasady te są niezwykle istotne, ponieważ statuują prawa podatnika do oczekiwania, że administracja skarbowa w swoich działaniach nie będzie przekraczała swoich uprawnień i nie będzie wykraczała poza granice wykładni wyznaczonej przez językową treść przepisów oraz oczekiwania, że organy podatkowe będą zachowywać konsekwencję w swoim działaniu i nie będą odstępować od wcześniej wyrażonych poglądów i utrwalonych praktyk. W związku z tym, powinny być one jasno uregulowane w przepisach nowej Ordynacji podatkowej, a nie stanowić jedynie pochodną innych zasad ogólnych. Pozostawienie proponowanego uregulowania tej kwestii może, w naszej ocenie, doprowadzić do niestosowania tych zasad przez organy podatkowe i tym samym doprowadzić do braku zmian w zakresie praktyki organów administracji skarbowej. (art. 14 – 22 Nowej Ordynacji Podatkowej) W projekcie przyjęto nową koncepcję zasad ogólnych.	Działanie niezgodne z celem przepisów prawa jest działaniem poza granicami prawa. W katalogu zasad ogólnych została zamieszczona (art. 20) zasada uzasadnionych oczekiwań, zgodnie z którą organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Co do zasady współdziałania zobowiązanego z organem podatkowym: zgadzając się z przedstawionym przez BCC rozumieniem rozkładu obowiązków między stronę postępowania a prowadzący to postępowanie organ, należy wskazać, że treść krytykowanej zasady jest z nim niesprzeczna. Głosi ona, że współdziałanie ma odbywać się „w zakresie wynikającym z przepisów prawa podatkowego”, zatem m.in. zgodnie z regułami postępowania dowodowego. Zrezygnowano z wprowadzania zasady dobrej wiary zobowiązanego na rzecz zasady domniemania uczciwości zobowiązanego (art. 19 § 2).

			Dotychczas były one uregulowane w Dziale IV Ordynacji podatkowej jako zasady postępowania podatkowego. Z tego powodu miały one zastosowanie jedynie do takich sytuacji, gdzie dochodziło do sporu z organem podatkowym. Jedynie zasada przyjaznej wykładni prawa podatkowego (art. 2a Ordynacji podatkowej) została uregulowana jako ogólna zasada prawa podatkowego, a nie tylko postępowania podatkowego. Zakres stosowania nowych zasad jest szerszy od zasad z Działu IV Ordynacji podatkowej. Takie rozwiązanie należy w pełni zaaprobować, gdyż stwarza ono możliwość ochrony podatnika niezależnie od formy i sposobu działania organu. Katalog zasad w Nowej Ordynacji Podatkowej został znacznie rozszerzony i zmieniony względem dotychczasowych zasad postępowania podatkowego. Dla podatnika kluczowymi zasadami są m.in.: 1) Zasada informowania i wsparcia (art. 16) – zobowiązuje ona organy podatkowe do udzielania podmiotom informacji oraz wspierania ich w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu obowiązków i korzystaniu z praw. Zasada ta kluczowa będzie w przypadku osób fizycznych, będących podatnikami, którzy muszą stosować technikę samoobliczenia. Dobra realizacja tej zasady powinna zmniejszyć ilość sytuacji, w których dopiero po złożeniu zeznania, organy stwierdziły błędy w deklaracjach. 2) Zasada współdziałania ¬(art. 17) – zasada ta zmusza zarówno organ podatkowy, jak i podatnika, do ścisłej współpracy. Jak wskazuje projektodawca, podatnik będzie zobowiązany do dostarczenia dowodów i przedstawienia faktów w sposób kompletny i zgodny z prawem. Do tej zasady należy jednak odnieść się krytycznie. W postępowaniu podatkowym obowiązuje i nadal będzie obowiązywać zasada prawdy obiektywnej. Oznacza to, że niezależnie od działań strony organ podatkowy powinien ustalić, jaki jest stan faktyczny. Strona może uczestniczyć w postępowaniu wyjaśniającym, ale nie jest to jej obowiązek. Nie można zatem wyciągać negatywnych konsekwencji z bierności podmiotu zobowiązanego. To organ podatkowy obowiązany jest do sumiennego wykonywania nałożonego na niego zadań publicznych. Z tego względu posiada on różne narzędzia, aby	

			uzyskać potrzebne informacje i dowody. Oprócz tego zasada ta stoi w sprzeczności z projektowanymi zasadami orzekania na korzyść podatnika co do ustalania stanu faktycznego. Wynika z powołanej zasady, że dopiero zasada in dubio pro reo będzie mogła być stosowana tylko wtedy, gdy strona przedstawi wszystkie dowody i informacje posiadane przez nią, a mimo to organ podatkowy nie będzie mógł ustalić stanu faktycznego. W konsekwencji należy uznać, że zasada ta powinna mieć jedynie charakter programowy bez wpływu na pozycję strony postępowania. 3) Zasada przyjaznej wykładni oraz orzekania na korzyść podatnika (art. 18 i art. 23) ¬¬– obie te zasady mają kapitalne znaczenie dla podatników. Istotą tych zasad jest to, że organ podatkowy w razie powzięcia wątpliwości powinien dać pierwszeństwo interesowi podatnika, a nie interesowi publicznemu. Rozszerzeniem tych zasad jest zasada wyważenia interesu publicznego i słusznego interesu podatnika. W razie zatem wątpliwości i niemożliwości ustalenia jednoznacznej treści przepisów organ podatkowy powinien wybrać taką wykładnię, która jest korzystna dla strony. W wypadku niemożności ustalenia pewnych okoliczności faktycznych organ nie powinien wywieść negatywnych skutków dla strony, lecz ocenić zebrany materiał dowodowy na korzyść podatnika. Jeżeli niemożliwe jest ustalenie pewnej okoliczności z uwagi na wyczerpanie możliwości dowodowych organ podatkowy nie powinien wyprowadzać negatywnych konsekwencji prawnych. Reguła ta jest jednak wyłączona, gdy brak dowodów wynika z tego, że strona je utajniła przed organem podatkowym lub nie posiada tychże dowodów, mimo że przepisy prawa ją zobowiązały lub z obiektywnego punktu widzenia strona powinna je posiadać. 4) Domniemanie dobrej wiary (art. 19) – w prawie podatkowym organ ma pozycję nadrzędną i ocenia zebrany materiał dowodowy według własnej wiedzy, logiki i doświadczenia. Przyjęcie domniemania dobrej wiary, czy też inaczej mówiąc rzetelności podatnika, przerzuca na organ podatkowy wymóg podjęcia dodatkowych czynności celem obalenia tego domniemania. Organ powinien zatem traktować podatników jako osoby skłonne do współpracy, a nie	

			podmioty, które czynią starania, aby uniknąć opodatkowania. W obecnych realiach prawnych oraz wzmożonej aktywności organów podatkowych taka regulacja jest konieczna. Daje bowiem podatnikowi prawo do traktowania go jako podmiotu rzetelnie rozliczającego się ze swoich zobowiązań. 5) Zasada ugodowego załatwiania spraw (art. 28) – zasada ta jest rozszerzeniem zasady przekonywania z uwagi na wprowadzenie nowych niewładczych form załatwienia sporów podatkowych, na każdym etapie sprawy, o ile charakter tej sprawy pozwala. Oznacza to, że organ podatkowy powinien zawsze w pierwszej kolejności rozważyć, czy możliwe jest zawarcie porozumienia i udzielać w tym zakresie należytej informacji. Godząc się na konsensualną formę podatnik zyskuje realny wpływ na treść ostatecznego rozstrzygnięcia sprawy z uwzględnieniem interesu strony. 6) Zasada wyważania interesu zobowiązanego i interesu publicznego (art. 26) – zasada ta jest faktycznym rozwinięciem już wcześniejszych zasad, w szczególności zasady orzekania na korzyść podatnika. W sprawach uznaniowych, takich jak ulgi w spłacie zobowiązania podatkowego, zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, zastosowanie rygoru natychmiastowej wykonalności, organ będzie musiał w uzasadnieniu takiej decyzji wykazać, dlaczego daje pierwszeństwo interesowi publicznemu. Jest to kolejna zasada, która tworzy nowe obowiązki dla organu, polepszając przy tym sytuację podatnika. 7) Zasada ograniczonego gromadzenia informacji, dokumentów i innych dowodów (art. 25) – zasada ta uproszcza i przyspiesza postępowanie przed organem podatkowym, który zobowiązany jest tylko do żądania koniecznych dokumentów, informacji, do których w żaden sposób nie ma dostępu, albo nie może pozyskać od innych organów władzy publicznej. Podatnik zostaje zwolniony z obowiązku skrupulatnego zbierania odpowiedniej dokumentacji, co należy pozytywnie ocenić.	
51.	**Dział I Rozdział 2 Zasady ogólne**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 14a. Organy podatkowe nie nadużywają prawa poprzez działanie lub zaniechanie niezgodne z celem, któremu służą	**Uwaga nieuwzględniona** Nie ma potrzeby zamieszczania w projekcie zasady nienadużywania prawa przez organy podatkowe. Ramy działania

	prawa podatkowego		dane przepisy prawa. Proponowany przepis stanowi odpowiednik klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, skierowany do organów podatkowych. Na gruncie Projektu wprowadzone zostało rozwiązanie w postaci klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, co ma przeciwdziałać nadużywaniu obowiązujących przepisów przez podatników. Rozwiązanie to należy bez wątpienia uznać za zasadne. Jednocześnie pragniemy zwrócić uwagę na pojawiający się problem w postaci dopuszczania się przez organy naruszeń zasad prawa podatkowego. Niebezpieczeństwo to zostało zidentyfikowane miedzy innymi w uzasadnieniu do projektu ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika. Rozwiązaniem subsydiarnym wobec działań Rzecznika Praw Podatnika może być ujęcie w przepisach jasnej dyrektywy stosowania prawa przez organy podatkowe. W ten sposób dojedzie do ograniczenia negatywnych praktyk działania organów podatkowych.	organów podatkowych zostały określone w art. 14, który stanowi, że organy podatkowe działają na podstawie i w granicach prawa. Nie trzeba tego dodatkowo rozwijać poprzez zaprzeczenie. Działanie niezgodne z celem przepisów prawa jest działaniem poza granicami prawa.
52.	**Zasady Ogólne Prawa Podatkowego**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Rada postuluje, aby zasady ogólne prawa podatkowego zostały ujęte w przepisach NOP w sposób bardziej generalny, a nie jedynie wskazując na organy podatkowe, jako podmioty zobowiązane do przestrzegania tych zasad. Zasady te stanowią fundament, na którym usytuowano unormowania procedury podatkowej, jak i pozostałe regulacje Ordynacji podatkowej, w tym klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wiążąc w ten sposób Radę PUO w wykonywaniu jej zadań merytorycznych. Stanowią one zatem rodzaj dyrektywy interpretacyjnej dla organów przewidzianych w Ordynacji podatkowej 1. Art. 14 - zawarta w tym przepisie zasada legalizmu posiada, wzorowany na art. 6 KPA, swój odpowiednik w art. 120 dotychczasowej OP (dOp), jednakże z istotnym uzupełnieniem. Nawiązuje bowiem bezpośrednio do art. 7 Konstytucji RP, głoszącego nie tylko, że organy podatkowe działają na podstawie prawa, lecz równocześnie w jego granicach. Modyfikacja, choć na pozór drobna, ma doniosłe znaczenie dla stosowanie pozostałych przepisów projektu. Oznacza ona ważną wskazówkę, że wykładnia każdego przepisu ordynacji obejmuje literalnie jedynie tę jego treść, która została w nim dosłownie wyrażona przez prawodawcę.	**Uwaga uwzględniona częściowo** Uwagę należy uwzględnić w części w odniesieniu do art. 15 – poprzez przeformułowanie tego przepisu tak, by jego adresatem nie czynić jedynie organów podatkowych. Umożliwi to stosowanie jego dyspozycji także zobowiązanym. Nie ma to wprawdzie nic wspólnego z powołanymi przez Radę zasadami równości itd., jest jednak – w obliczu zasady samoobliczenia – pożądane. W ślad za sugestią Rady, wyraz „zobowiązany" zostaje zastąpiony wyrazem „strona" w przepisach statuujących zasady ogólne odnoszące się do postępowania podatkowego. W pozostałym zakresie uwagi Rady trudno podzielić. Jak się wydaje, w zakresie sposobu sformułowania zasad ogólnych Rada za wzorzec przyjęła kpa, poczytując za wadę projektu odstępstwo od tego wzorca. Nie jest jednak jasne, dlaczego wzorzec ten należy przyjąć. Co do szczegółowych uwag – art. 9 kpa nie jest sformułowany odpowiednio do założonego w projekcie NOP celu. Jest tak z kilku powodów, z których najważniejszy to ten, iż przepis ów odnosi się wyłącznie do postępowania administracyjnego i jego strony. Tymczasem (jak obszernie objaśnia to uzasadnienie projektu) zasada informowania i wsparcia ma mieć w zamierzeniu zastosowanie także, a nawet przede wszystkim i w pierwszym rzędzie, poza wszelkim postępowaniem.

			2. Art. 15 - według autorów projektu ustanawia zasadę uwzględniania konstrukcji podatku. Ustalanie treści przepisu prawa jest domeną wykładni, a ściślej techniki interpretacyjnej. Stanowienie reguły technicznej jako normy prawnej budzi poważne wątpliwości legislacyjne. Adresowana jest wyłącznie do organu podatkowego i otwiera w ten sposób kwestię udziału zobowiązanego w badaniu owej „struktury głębokiej" podatku, naruszając zasadę równości wobec prawa organu podatkowego i podatnika oraz sprzeczne z zasadą czynnego udziału zobowiązanego w takim badaniu. Może się też kłócić z zasadą wyrażoną w art. 14 pOp. Wymieniony przepis milczy na temat powiązania z innymi normami zasad ogólnych prawa podatkowego, na podobieństwo art. 10 KPA, gdyż podobnych postanowień w nim po prostu brak. 3. Art. 16 - szerzej niż art. 121 § 2 dOp rozwija Zasadę informowania i wsparcia. Chociaż wzorcowy z punktu widzenia strukturalnego subiektywizmu organów władzy publicznej, art. 9 KPA nadal nie znajduje uznania prawodawcy, to niewątpliwie instytucja Rzecznika Praw Podatnika może podmiotowo wypełnić zapotrzebowanie na bezstronną pomoc i wsparcie należne podatnikowi. 4. Art. 17 - wprowadza zasadę współdziałania zobowiązanego z organami podatkowymi. Oderwanie jego treści od unormowań zawartych w art. 27 pOp oraz art. 123 § 1 dOp nadaje mu brzmienie kolaboracji. Mimo rozbudowanego uzasadnienia obie te regulacje wprowadzają niejasność i zagmatwanie w porównaniu prosto skonstruowanym art. 10 KPA. Dodatkowo tracą one z pola widzenia dotychczasową możliwość czynnego udziału stron w k a ż d y m stadium postępowania, a przed wydaniem decyzji także możliwość wypowiedzenia się co do zebranych dowodów i materiałów oraz zgłoszonych żądań. Wbrew ogólnej tendencji uzasadnienia głoszącej zamiar poprawienia sytuacji procesowej podatnika i licznych powołań na unormowania w tym względzie UE oraz wewnętrzne regulacje krajów tak odległych od siebie jak Australia i Czechy, pominięcie tak istotnych uprawnień podatnika źle świadczy o intencjach	Dopatrywanie się w art. 17 konotacji „kolaboracji" wydaje się nieporozumieniem. Wobec jednoczesnej obecności w projekcie art. 27, zarzut stawiany w tym względzie jest niezasadny. Dalej, rozdzielenie zasad między art. 20-22 było zabiegiem celowym. W art. 10 kpa zostały one bowiem wyrażone w jednym przepisie w sposób zaciemniający ich treść. W szczególności za zasadne uznano precyzyjne wskazanie, jakie są nakazy wynikające z zasady proporcjonalności, zatem jaka jest treść tej zasady. Uwagi zgłaszane wobec projektu w toku prac dobitnie wskazują, że takie wyartykułowanie warunków proporcjonalności jest nieodzowne do tego, by adresaci przepisu go dobrze rozumieli. Uwaga do art. 22 § 1 została natomiast sformułowana w sposób niejasny w stopniu, który uniemożliwia odniesienie się do niej. Komentarz dotyczący zasady wyważania jest oderwany od treści projektu i niespójny. Z projektu nie wynika, iżby interesowi publicznemu miał być dawany prymat nad interesem indywidualnym. Wreszcie, krytykowane przez Radę „dzielenie kardynalnych zasad procedury na pojedyncze unormowania" uznaje się za technikę właściwą do osiągnięcia wymaganej jasności przepisów i zgodną z interesem ich adresatów. Przeciwnie, ich kumulowanie w jednej lub niewielu jednostkach redakcyjnych negatywnie oddziaływałoby na legislacyjną jakość projektowanych przepisów, a tym samym na ich zrozumiałość. W tym aspekcie, a także co do stosowanego wielosłowia, katalog zasad ogólnych zawarty w kpa nie wydaje się właściwym wzorem do naśladowania.

			autorów projektu. 5. Art. 20 i 21 oraz art. 22 § l pOp znajdujące swe odbicie w art. 121 § 1 dOp prowadzą również do stworzenia nieczytelnej regulacji. Łączą one w sobie zarówno zasadę zaufania, bezstronności i równego traktowania zobowiązanych, jak i zasadę proporcjonalności, celowości i efektywności (pragmatyzmu). Art. 8 KPA prosto stanowi, że organ administracji publicznej prowadząc postępowanie w sposób budzący zaufanie jego uczestników do władzy publicznej, kieruje się zasadami proporcjonalności, bezstronności i równego traktowania. Unormowanie to nie nastręcza żadnych trudności w wykładni literalnej, bowiem kwestie bezstronności i równego traktowania są pojęciami notoryjnie znanymi i nie budzącymi nawet potocznie sporów, natomiast zasada proporcjonalności stanowi jedną z naczelnych reguł zgodnego z prawem postępowania wszelkich organów i jest stale obecna w orzecznictwie Unii Europejskiej. Mimo to autorzy projektu postanowili pominąć ów wzorzec (art. 8 KPA), wprowadzając w to miejsce odrębne przepisy w ordynacji, która nadto przecież dodatkowo przewiduje obowiązek ustanowiony w art. 26 pOp. W tym kontekście niezrozumiała jest w ogóle treść art. 22 § 1 tegoż projektu, gdyż zawiera ona żądanie działania rozsądnego, co dotychczas, nawet jako wymóg prostej logiki nie było od organów podatkowych wymagane. 6. Art. 23 § 1 i 26 stanową modyfikację art. 122 dOP i mają wyrażać zasadę prawdy obiektywnej oraz wyważenia słusznego interesu zobowiązanego i interesu publicznego. W konfrontacji z art. 7 KPA owa konstrukcja traci na jasności wskutek pozbawienia jej związku z obowiązkiem bezstronności, równego traktowania zobowiązanych oraz proporcjonalności. Ustalenie prawdy obiektywnej zależne jest bowiem od zaufania do organu podatkowego i uwarunkowane stopniem dostosowania się do wymienionych reguł. Sprzeczne z praworządnością (art. 2 Konstytucji RP) jest dawanie z urzędu pierwszeństwa interesowi publicznemu przed słusznym interesem zobowiązanego, albowiem taki prymat nie mieści się w interesie publicznym jako gwałcący nie możliwy	

			do zakwestionowania interesu zobowiązanego. Nie jest zatem rolą organu podatkowego ważenie tych interesów jako zadanie główne i specjalnie wyodrębnione, lecz załatwienie sprawy z poszanowaniem wszystkich wymogów procedury podatkowej mając przy tym równocześnie na względzie obydwa te cele, ponieważ w interesie publicznym jest właśnie zaspokojenie słusznego interesu zobowiązanego. Generalnie ujmując - zastosowane dzielenie kardynalnych zasad procedury na pojedyncze unormowania może zostać uznane legislacyjnie za nietrafne, gdyż może ono prowadzić do powikłań interpretacyjnych. Poszczególne zasady tworzyć powinny spójną kompozycję, zrozumiałą w miarę możliwości dla przeciętnego podatnika w stopniu poprawiającym procesową jego sytuację, co przecież jest dążeniem wynikającym z uzasadnienia projektu. Ubocznie należy dodać, że posługiwanie się wyłącznie terminem „zobowiązany", przy określaniu strony postępowania podatkowego, eliminuje spod działania przepisów proceduralnych innych uczestników postępowania mających w jego wynikach interes prawny i faktyczny, a nie będących zobowiązanymi przed organem podatkowym w danej sprawie.	
53.	**Art.15**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Art.15 brzmi: „Ustalając treść przepisów prawa podatkowego, organy podatkowe uwzględniają konstrukcję podatku, którego przepisy te dotyczą". Naszym zdaniem wyraz "ustalając" jest niepoprawny organy podatkowe nie są organem właściwym do ustalania przepisów prawa.	**Uwaga nieuwzględniona** Ustalanie treści przepisów prawa to ich wykładnia.
54.	**Art.15**	**Konfederacja Lewiatan**	Krytycznie oceniamy usunięcie-w porównaniu do projektu zaprezentowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego z dnia 6 października 2017 r. - zasady statuującej zakaz nadużycia prawa przez organy podatkowe. W projekcie Komisji zasada ta miała mieć brzmienie „Organy podatkowe nie nadużywają prawa przez działanie niezgodne z celem przepisów prawa". Obecnie zaś wprowadzono zapis, iż „Ustalając treść przepisów prawa podatkowego, organy podatkowe uwzględniają konstrukcję podatku, którego przepisy te dotyczą". Postulujemy przywrócenie pierwotnej propozycji zakazu nadużywania prawa przez organy podatkowe. Jej usunięcie	**Uwaga nieuwzględniona** Nie ma potrzeby zamieszczania w projekcie zasady nienadużywania prawa przez organy podatkowe. Ramy działania organów podatkowych zostały określone w art. 14, który stanowi, że organy podatkowe działają na podstawie i w granicach prawa. Nie trzeba tego dodatkowo rozwijać poprzez zaprzeczenie. Działanie niezgodne z celem przepisów prawa jest działaniem poza granicami prawa.

			stoi bowiem w sprzeczności z postulowaną i wyrażaną w uzasadnieniu do Ordynacji podatkowej zmianą relacji podatnik - organ podatkowy, czy szerzej aparat skarbowy. Skoro w założeniu relacje te mają zmierzać ku relacjom bardziej partnerskim, opartym na zaufaniu, to podatnikom (czy szerzej, jak ujmuje to nowa Ordynacja podatkowa, zobowiązanym), winna być udzielona ochrona w postaci klauzuli nadużycia prawa przez organy podatkowe. W praktyce obrotu gospodarczego wielokrotnie spotkać się można z takimi działaniami organów podatkowych, które wprawdzie są legalne, ale jednak wykorzystywane są przez organy podatkowe do osiągnięcia celów niezgodnych z zasadami zaufania podatnika do organów państwa. Jako przykład można wskazać m.in. wszczynanie postępowań w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe tuż przed upływem terminu przedawnienia (co zostało wskazane w Raporcie na temat stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa w praktyce państwowych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowych sporządzonym przed kancelarię GWW na zlecenie Konfederacji Lewiatan). Kolejnym z przejawów nadużywania prawa przez organy podatkowe jest wszczynanie kontroli podatkowych i postępowań podatkowych w kilka lat po zakończeniu roku podatkowego co pozwala na tzw. hodowanie odsetek za zwłokę. Dodatkowym argumentem przemawiającym za koniecznością ujęcia w Ordynacji podatkowej zakazu nadużycia prawa przez organy podatkowe jest istniejąca zarówno w obecnej, jak i w projektowanej ustawie klauzula unikania opodatkowania. Symetryczność traktowania obu stron stosunku podatkowoprawnego wymaga, aby obie strony podlegały analogicznym ograniczeniom co do nadużywania przysługujących im praw. Proponujemy nadanie art. 15 Ordynacji podatkowej brzmienia „Organy podatkowe nie nadużywają prawa przez działanie niezgodne z celem przepisów prawa".	
55.	**Art. 15**	**Taxonity Sp. z o.o.**	Rekomendujemy przywrócenie pierwotnej treści art. 15 to znaczy treści zaproponowanej w projekcie Ordynacji podatkowej z 6 października 2017 r. przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego.	**Uwaga nieuwzględniona** Nie ma potrzeby zamieszczania w projekcie zasady nienadużywania prawa przez organy podatkowe. Ramy działania organów podatkowych zostały określone w art. 14, który stanowi,

			Usunięcie z zasad ogólnych prawa podatkowego zasady zakazu nadużywania prawa przez organy z całą pewnością nie jest krokiem w celu osiągnięcia deklarowanych przez Ustawodawcę, zamiarów jakie przyświecają nowej OP czyli: • Zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych • Szersza ochrona podatników • Zmiana relacji na linii fiskus – podatnik • Wyważenie interesu publicznego i interesu podatnika. Pozostawienie, zasady nadużywania przez organy podatkowe jest tym bardziej zasadne i celowe, że analogiczna zasada obowiązuje podatników. Ustawodawca tłumaczy usunięcie zasady nadużywania prawa przez organy podatkowego względami formalnymi twierdząc, że nie ma sensu powtarzać zasady wynikającej z Konstytucji RP. Nie jest to przekonywujące tłumaczenie. Po pierwsze zasada demokratycznego państwa prawnego zawarta w art. 2 Konstytucji RP jest zasadą bardzo ogólną, pojemną i bezsprzecznie mniej precyzyjną od zasady nadużywania prawa przez organy podatkowej w brzmieniu zaproponowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Po drugie w projektowanym art. 14 OP zawarta jest zasada praworządności, którą nie tylko można wywieść z zasady demokratycznego państwa prawnego, ale również została wprost określona w art. 7 Konstytucji RP. Ponadto zaproponowana w nowym brzmieniu art. 15 zasada nakazująca organom podatkowym ustalać treść przepisów prawa podatkowego z uwzględnieniem konstrukcji podatku, którego przepisu dotyczą w naszej opinii może stać się w praktyce martwym przepisem, podobnie jak obowiązująca od 1 stycznia 2016 r. klauzula in *dubio pro tributario.* Na marginesie należy wskazać, że do 31 grudnia 2015 r. za źródło zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika uznawano m.in. zasadę demokratycznego państwa prawnego z art. 2 Konstytucji RP. Jednocześnie rekomendujemy, bo do projektu OP dodać nowy	że organy podatkowe działają na podstawie i w granicach prawa. Nie trzeba tego dodatkowo rozwijać poprzez zaprzeczenie. Działanie niezgodne z celem przepisów prawa jest działaniem poza granicami prawa. Niezasadne wydaje się kodyfikowanie (normatywizowanie) zasad wykładni. W szczególności nie wydaje się, że doprowadziłoby to rzeczywiście do pożądanego skutku w postaci ograniczenia liczby interpretacji indywidualnych.

			rozdział zawierający zasady ogólne interpretacji przepisów podatkowego. W tym miejscu należy w szczególności wskazać na funkcjonującą w praktyce organów podatkowych, jak również w orzecznictwie sądowym, bezpodstawną zasadę, że przepisy o ulgach i zwolnieniach należy intepretować ściśle, czyli *de facto* zawężająco. Wprowadzenie zasad ogólnych intepretowania przepisów prawa podatkowego przyczyniłoby się do ograniczenia jednego z największych problemów współczesnego polskiego prawa podatkowego, w postaci ogromnej liczby, często sprzecznych ze sobą, interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego.	
56.	**Art. 16-17**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Opolu**	Obowiązek informacyjny organu został poszerzony o "wspieranie" podatnika. Podatnicy będą więc uprawnieni do żądania informacji i wsparcia również od SKO, jako organu podatkowego. Nie jest jednak jasne, kto i w jaki sposób ma wykonywać te obowiązki w ramach SKO. Obowiązek informacji i wsparcia może być realizowany poza postępowaniem podatkowym, bo należy do zasad ogólnych prawa podatkowego. Jego uszczegółowienie znajduje się w art. 42-46 projektu, lecz z odwołaniem do ustawy o KAS (art. 29 ustawy o KAS), która wskazuje naczelnika urzędu skarbowego, jako organ właściwy do udzielania informacji i wsparcia, co bynajmniej nie oznacza, że podane zasady ogólne prawa podatkowego nie mają zastosowania do czynności podejmowanych przez SKO.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zasada informowania i wsparcia jest rozszerzonym odpowiednikiem art. 121 § 2 obowiązującej o.p. Informowanie i wsparcie ma bowiem realizować się nie tylko w postępowaniu podatkowym i w związku z przedmiotem tego postępowania, a dotyczyć przepisów wszelkiego rodzaju, w tym przepisów materialnego prawa podatkowego. Przede wszystkim działania takie powinny mieć charakter prewencyjny: zapobiegać popełnianiu błędów przez zobowiązanych, zanim powstanie potrzeba wspomagania strony w toku postępowania podatkowego mającego na celu już weryfikację i rewizję jej rozliczenia. Obowiązek informowania i wsparcia jest realizowany również przez działania kierowane do ogółu adresatów prawa podatkowego, a nie tylko do zindywidualizowanego zobowiązanego. Zrezygnowano ze szczegółowego regulowania w projektowanej ustawie sposobu realizowania informacji i wsparcia.
57.	**Art. 17**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Artykuł 17 określa zasadę współdziałania podatnika z organami podatkowymi. Jednakże stanowi ona zbędne powtórzenie, ponieważ istnieją przepisy określające sytuacje, w których współdziałanie podatnika z organami podatkowymi jest obowiązkowe.	**Uwaga nieuwzględniona** Zasada współdziałania jest konkretyzowana przez przepisy m.in. regulujące postępowanie dowodowe. W podobny sposób zasada prawdy obiektywnej (materialnej) jest konkretyzowana przez regulację szczegółową. Nie stanowi to o tym, iż zasada ta jest zbędna.
58.	**Art. 18**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Brak należytej ochrona praw podatników. W Uzasadnieniu Projektu czytamy, że „nie wystarczają różnorodne dokumenty niemające normatywnego charakteru, nazywane deklaracjami praw podatnika" z czym należy się zgodzić. Niestety, nie wystarczą także prawa określone w Projekcie, gdyż nie	**Uwaga bezprzedmiotowa** Motywy przemawiające za umieszczeniem zasady in dubio pro tributario w katalogu zasad ogólnych, zostały wyjaśnione uzasadnieniu projektu następująco: „Zasady prawa podatkowego są elementem projektu ordynacji podatkowej, który nie ma

			przewidziano żadnych mechanizmów służących podatnikom do ich realnej ochrony. Najlepszym tego przykładem, jest zasada in dubio pro tributario. Jej przeniesienie z działu „przepisy ogólne", w którym się obecnie znajduje, do specjalnie wyodrębnionego rozdziału „zasady ogólne" absolutnie niczego nie zmienia - co zostanie szczegółowo omówione w dalszej części niniejszej opinii. Nota bene, Przewodniczący Komisji by wcześniej przeciwnikiem wprowadzania do o.p. art. 2a. Tymczasem Projekt powiela istniejący przepis - umieszcza go tylko w innym miejscu. Bez żadnego wyjaśnienia co to daje i dlaczego. A przecież przepis ten jest kluczowy z punktu widzenia ochrony praw podatników!	swojego bezpośredniego i pełnego odpowiednika w obowiązujących przepisach ogólnego prawa podatkowego. W obecnym unormowaniu fragmentaryczna regulacja problematyki zasad została bowiem ujęta w dziale IV ustawy poświęconym postępowaniu podatkowemu, zaś z mocy odesłań zawartych w dalszych przepisach obowiązującej o.p. ma ona zastosowanie w odniesieniu do czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, zaświadczeń, jak również – w ograniczonym zakresie – podczas wydawania indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Jednocześnie część tej regulacji – z uwagi na jej uniwersalną treść – stosowana jest także w obszarze materialnego prawa podatkowego. Dotyczy to w szczególności zasady legalizmu (art. 120 obowiązującej o.p.) lub zasady zaufania (art. 121 § 1 obowiązującej o.p.). Obrazu pewnej niekonsekwencji w ukształtowaniu zasad prawa podatkowego w obowiązujących przepisach dopełnia to, że bardzo istotna norma – nakaz rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika (zasada in dubio pro tributario) - obecnie ujmowana jest w jeszcze innej części o.p., tj. w przepisach ogólnych tej ustawy. Wszystkie te okoliczności skutkują „eklektyzmem” regulacji prawnej. Materia ta wymaga uporządkowania.”
59.	**Rozdział 2 – art. 19**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Rada postuluje, aby w sytuacji uchwalenia przepisów wprowadzających dodatkowe zobowiązanie podatkowe związane z zastosowaniem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (propozycja objęta projektem z wykazu RM pozycja UC 135), rozważyć zastosowanie kryterium dobrej wiary - użytego w art. 19 Nowej Ordynacji podatkowej (NOP) - jako przesłanki wyłączającej zastosowanie tej sankcji względem podmiotu działającego w dobrej wierze lub ewentualnie ograniczającej wysokość sankcji względem takiego podmiotu. 1. Rozdział 2 „Zasady Ogólne” NOP zawiera przepisy, na podstawie których są definiowane normy o szczególnym znaczeniu dla prawa podatkowego. 2. Wśród zasad wymienionych w Rozdziale 2 ze względu na ich ogólny charakter trudno znaleźć kolizję czy też istotne powiązania z regulacjami dotyczącymi przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, za wyjątkiem zasady domniemania	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z wprowadzenia zasady dobrej wiary zobowiązanego na rzecz zasady domniemania uczciwości zobowiązanego. Zmiany obecnej Ordynacji podatkowej wprowadzone ustawą 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 (Dz. U. poz. 2193) zostały uwzględnione w projekcie nowej ordynacji podatkowej.

			dobrej wiary. 3. Zasada domniemania dobrej wiary została sformułowana w art. 19 NOP, zgodnie z którym domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego, ,chyba że wystąpi powód aby uważać inaczej 4. Dobra wiara to najogólniej rzecz ujmując stan psychiczny zobowiązanego, polegający na jego błędnym ale usprawiedliwionym w świetle współistniejących okoliczności przekonaniu, że prawo jemu przysługuje, czy też określony stosunek prawny istnieje. 5. Domniemanie dobrej wiary jest typem domniemania prawnego, czyli nakazuje jednostce władczej (organowi, sądowi) uznać prawdziwość określonego faktu albo prawa tak długo, dopóki nie nastąpi obalenie tego domniemania. 6. Znaczenie normatywne domniemania dobrej i złej wiary występuje wtedy, gdy ustawa przewiduje, że jej zachowanie lub niezachowanie powoduje określone skutki prawne. 7. Polskie przepisy podatkowe nie określają skutków podatkowych dotyczących zachowania dobrej i złej wiary. W tym znaczeniu kwestia ta nie ma znaczenia dla rozliczeń podatkowych. 8. Jedynie normy prawne konstruowane na podstawie orzecznictwa TSUE (wywodzące się źródeł prawa unijnego zgodnie z Acquis / acquis communautaire) odnoszą się do kwestii zachowania dobrej wiary. Dobra wiara uprawnia bowiem podatnika do obniżenia podatku należnego o naliczony nawet w sytuacji, gdy ten uczestniczył w łańcuchu transakcji związanych z przestępstwem lub nadużyciem w zakresie podatku VAT w sposób nieświadomy, tj. zachowując dobra wiarę (który to podatek co do zasady nie mógłby być odliczony - co także wynika z normy orzeczniczej TSUE, a nie z przepisów krajowych). 9. Mając na uwadze powyższe należy stwierdzić, że projektowany art. 19 NOP jest pozbawiony istotnej treści	

			normatywnej. Ma on swoje pewne znaczenie, które zostało przedstawione w uzasadnieniu do NOP jako „myśl przewodnia, która powinna przyświecać ogółowi relacji między nimi [przyp. aut.: podatnikami a organami]". Jednak w praktyce stosowania prawa nie będzie miała większego znaczenia (chyba że wypełnienie normatywne nastąpi poprzez orzecznictwo sądowe, co jeżeli się stanie - nastąpi najwcześniej po kilku latach obowiązywania NOP). W każdym razie z uwagi na potencjalną aktywację normatywną tego przepisu, która być może nastąpi - nie należy pochopnie postulować jego wykreślenia, natomiast należałoby się jednak postarać, aby zasada ta od samego początku nabrania mocy prawnej przez NOP miała charakter znaczący. 10. Domniemanie z art. 19 NOP ma charakter wzruszalny w oparciu o generalna klauzulę „powodu, aby uważać inaczej". Podstawy wzruszalności są więc niedookreślone, w praktycznym ujęciu - bardzo szerokie, wręcz nieograniczone. Reasumując, możemy uznać, że mamy tu do czynienia z przepisem pozbawionym istotnej treści normatywnej, który do tego jeszcze może być wzruszalny w sposób nieograniczony (duplo lex imperfecta). 11. Co do zasady poza przedmiotem niniejszej opinii jest kwestia wzruszalności domniemania. W istocie przesłanki wzruszalności powinny być wskazywane każdorazowo przy określonych instytucjach prawnych, w tym także w ustawach dotyczących poszczególnych podatków. Jednakże wskazywanie szczegółowych podstaw wzruszalności domniemania dobrej wiary w sytuacji, gdy przepisy podatkowe nie uzależniają skutków prawnych od dobrej lub złej wiary, pozbawione jest sensu. 12. Dlatego kwestią zasadniczą powinno być nadanie treści normatywnej domniemaniu dobrej wiary. Co do zasady powinno to przede wszystkim następować w ustawach prawa materialnego, 1j. dotyczących poszczególnych podatków - bo tam ewentualnie powinny być określane skutki zachowania dobrej czy złej wiary.	

			13. Jednakże w samej Ordynacji podatkowej - można również przewidzieć skutki zachowania dobrej wiary. Takim zagadnieniem są z pewnością regulacje dotyczące dodatkowego zobowiązania podatkowego w sytuacji wydania decyzji z zastosowaniem przepisów klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania (propozycja zawarta w projekcie z wykazu prac RM - pozycja UC 135).	
60.	**Art. 19**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Niepotrzebna zdaje się być zasada domniemania dobrej wiary zobowiązanego z art. 19; po pierwsze w przeciwieństwie do prawa cywilnego odpowiedzialność podatkowa jest w przeważającej części oparta na kryteriach obiektywnych i nie jest zależna od dobrej, czy też złej wiary; po drugie wprowadzenie takiej zasady powodowałoby konieczność wykazywania złej wiary w postęp0owaniach podatkowych, które przecież temu nie służą;	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z wprowadzenia zasady dobrej wiary zobowiązanego na rzecz zasady domniemania uczciwości zobowiązanego (art. 19 § 2).
61.	**Art. 19**	**Konfederacja Lewiatan**	W obecnym brzmieniu przepis ten jest pozbawiony treści normatywnej, gdyż w przepisach prawa podatkowego nie istnieją przepisy wprost uzależniające konsekwencje podatkowe od wystąpienia dobrej wiary po stronie podatnika. Proponujemy, aby zasadę tę wprowadzić w odniesieniu do art. 35 § 1, tj. wprowadzenie reguły, iż przepis ten nie ma zastosowania w sytuacji, w której podatnik działał w dobrej wierze. Dobra wiara powinna zostać zdefiniowana jako błędne przypuszczenie, iż podatnik nie działa sprzecznie wdanych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, o ile owo błędne przypuszczenie w danych okolicznościach sprawy uznać należy za usprawiedliwione. Alternatywnie do rozważenia pozostaje wprowadzenie definicji złej wiary - bądź to jako świadomego działania co do sprzeczności wdanych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, albo niedołożenie należytej staranności co do możliwości rozpoznania przedmiotu lub celu ustawy podatkowej lub jej przepisu, bądź też - opierając się na definicjach TSUE wypracowanych w zakresie VAT - jako sytuację, w której obiektywne przesłanki wskazują, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że osiągnięcie korzyści podatkowej nastąpiło w sposób sprzeczny wdanych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu. Dobra i zła wiara winny być również uwzględnione przy	**Uwaga częściowo uwzględniona** Zrezygnowano z wprowadzania zasady dobrej wiary zobowiązanego na rzecz zasady domniemania uczciwości zobowiązanego (art. 19 § 2). Zmiany obecnej Ordynacji podatkowej wprowadzone ustawą 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 (Dz. U. poz. 2193) zostały uwzględnione w projekcie nowej ordynacji podatkowej.

			stosowaniu wzorca rozsądnego działania i weryfikacji, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z działaniem sztucznym. Podatnik działając w sposób sztuczny (która to sztuczność jest odnoszona do wzorca), może być jednak uprawniony do osiągnięcia korzyści podatkowej w sytuacji gdy jego sposób działania może być uznany za sztuczny (poprzez porównanie z wzorcem), ale w danych okolicznościach ta „sztuczność" byłaby usprawiedliwiona ze względu na specyficzne okoliczności transakcji. Zmiany zaproponowane powyżej mają szczególne znaczenie dla mniejszych podatników, nie dysponujących rozbudowanymi zasobami analityczno - doradczymi. Dla tego rodzaju podatników bardzo trudne może być zdekodowanie „przedmiotu lub celu ustawy podatkowej" w sytuacji, gdy literalna wykładnia przepisów pozwala na optymalizację wysokości zobowiązania podatkowego. Takie rozwiązanie nie sprzeciwiałoby się także celom dyrektywy ATAD. Zabezpieczenie bezpieczeństwa prawnego małym podatnikom nie narusza bowiem zasady minimalnego poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Działanie w dobrej wierze małego podatnika stosującego wprost przepisy podatkowe przy zastosowaniu wykładni literalnej nie może być bowiem uznane, za praktykę unikania opodatkowania w UE, której przeciwdziałać ma dyrektywa. Kolejne zagadnienie, które budzi wątpliwości to przesłanki wzruszenia domniemania dobrej wiary. Domniemanie z art. 19 ma charakter wzruszalny w oparciu o generalna klauzulę „powodu, aby uważać inaczej". Podstawy wzruszalności są więc niedookreślone, bardzo szerokie, wręcz nieograniczone. Podstawy wzruszalności należy rozpatrywać w dwóch sytuacjach: w pierwszej gdy inne przepisy przewidują skutki dotyczące zachowania dobrej wiary, których aktualnie nie ma, ale postulujemy wprowadzenie tego rodzaju przepisu poprzez modyfikację art. 35 § 1 - zgodnie z tym co opisano powyżej, i w drugiej gdy pozostawimy przepis art. 19 jako samodzielny przepis normotwórczy. Odnosząc się do pierwszej sytuacji należy stwierdzić, że wzruszenie domniemania powinno wynikać bezpośrednio z istnienia zdefiniowanej „dobrej wiary" lub „złej wiary" wg	

			rozumienia przedstawionego powyżej. A zatem domniemanie dobrej wiary w zakresie przekroczenia granic dozwolonej optymalizacji może być wzruszone, gdy zostanie udowodnione niedbalstwo podatnika (ewentualnie rażące niedbalstwo). Dlatego jeżeli wprowadzone zostaną postulowane zmiany do art. 35 § 1 - wtedy racjonalna będzie modyfikacja art. 19 w taki sposób, aby podstawy wzruszalności referowały do przepisu, który dotyczy skutków zachowania dobrej wiary. Ponieważ nie można wykluczyć, że w przyszłości oprócz postulowanej przez nas zmiany art. 35 § 1, pojawią się nowe rozwiązania dotyczące skutków podatkowych w kontekście zachowania dobrej czy złej wiary np. w ustawach regulujących poszczególne podatki, takie odesłanie powinno mieć raczej charakter ogólny („ chyba, że ustawy podatkowe stanowią inaczej"). Odnosząc się do drugiej sytuacji należy stwierdzić, że zgodnie z uzasadnieniem Komisji Kodyfikacyjnej zasada domniemania dobrej wiary to „myśl przewodnia, która powinna przyświecać ogółowi relacji między nimi [przyp. aut.: podatnikami a organami]". Trudno jest przypisać temu przepisowi w takim rozumieniu w jakim przedstawia je Komisja Kodyfikacyjna czytelną treść normatywną. Jednak nie można w sposób pewny wykluczyć w przyszłości aktywacji normatywnej tego przepisu w procesie stanowienia prawa. Dlatego też pozostawienie przesłanki „powodu", jednakże w postaci kwalifikowanej „istotnego powodu", daje pewną ogólną podstawę do wzruszalności „dobrej wiary" (jednak racjonalnie zawężoną), o ile byłaby ta zasada także stosowana w rozumieniu nadanym przez Komisję Kodyfikacyjną. Reasumując, postulujemy, aby art. 19 brzmiał: „Domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego chyba, że ustawy podatkowe stanowią inaczej lub wystąpi istotny powód, aby uważać inaczej". Dodatkowy/ alternatywny postulat: Z uwagi na wprowadzenie w projekcie z dnia 24 sierpnia 2018 r. ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw, zmiany aktualnie obowiązującej	

			Ordynacji podatkowej przewidującej tzw. „dodatkowe zobowiązanie podatkowe" i przy założeniu, że ta zmiana będzie implementowana do przepisów nowej Ordynacji podatkowej - postulujemy wyłączenie możliwości wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe w stosunku do podatników, którzy przekroczyli granicę dozwolonej optymalizacji (w odniesieniu do działania sprzecznego z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej oraz naruszenia wzorca rozsądnego działania) działających w dobrej wierze. Zmiana ta byłaby naszym zdaniem niezbędna i konieczna, w przypadku gdyby postulat zmiany art. 35 § 1 nie został uwzględniony i jednocześnie zmiana aktualnej Ordynacji podatkowej została uchwalona w brzmieniu zgodnym z projektem z dnia 24 sierpnia 2018 r. Stosowny przepis powinien być wprowadzony w procesie implementacji uchwalonych zmian aktualnej Ordynacji podatkowej do nowej Ordynacji podatkowej w brzmieniu analogicznym jak w projektowanym nowych przepisach aktualnej Ordynacji podatkowej: art. 58a § 2 lub art. 58e.	
62.	**Art. 19**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Artykuł 19 określa zasadę domniemania dobrej wiary. W tym przypadku można dostrzec poważną rozbieżność pomiędzy projektem a uzasadnieniem, które mówią o dwóch różnych kategoriach pojęciowych. Projekt wprost wskazuje o „domniemaniu dobrej wiary" a uzasadnieniu "domniemaniu rzetelności zobowiązanego".	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z wprowadzenia zasady dobrej wiary zobowiązanego na rzecz zasady domniemania uczciwości zobowiązanego (art. 19 § 2).
63.	**Art.19**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Bardzo pozytywny przepis z punktu widzenia podatnika i innej osoby uważanej za zobowiązanego; jednakże z uwagi, ze w przepisie tym nie sprecyzowano jakie ewentualnie "powody" mogą zniweczyć zasadę domniemania dobrej wiary - przepis ten będzie przepisem niezwykle sporadycznie stosowanym. Sugerujemy dookreślenie wyrażenia 'powód" lub wyszczególnienie tych sytuacji, co pozwoli uniknąć nieporozumień oraz spraw sądowych.	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z wprowadzenia zasady dobrej wiary zobowiązanego na rzecz zasady domniemania uczciwości zobowiązanego (art. 19 § 2).
64.	**Art. 21-22**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Problemy w praktyce może przynieść wprowadzenie zasad proporcjonalności (art. 21) oraz działania w sposób efektywny i celowy (art. 22). Zasady te wynikają z Konstytucji RP i nie ma konieczności wprowadzania ich do systemu prawnego, a szereg podatników kwestionuje uprawnienia organów, w tym m.in. samorządowych, które nie są wyposażone w tak silny	**Uwaga nieuwzględniona** Uwaga jest wewnętrznie sprzeczna: skoro – zdaniem zgłaszającego uwagę – zasady te wynikają z Konstytucji RP, już teraz organy samorządowe są obowiązane do ich stosowania.

			aparat np. kontrolny, podejmowania działań, a wprowadzenie takich zasad, opartych na zwrotach prawnie niedookreślonych i znamionach ocennych (np. „niezbędne", „współmierne") może powodować niepotrzebne spory;	
65.	**Art. 22**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Artykuł 22 jest kolejnym przykładem tworzenia przepisów niepotrzebnych i pozbawionych rzeczywistej treści. § 1 wskazuje, że organy podatkowe działają w sposób celowy i efektywny. Zamieszczenie tego przepisu w ordynacji podatkowej jest bezzasadne, ponieważ nie dotyczy bezpośrednio relacji pomiędzy podatnikami, a administracją podatkową.	**Uwaga nieuwzględniona** Zasada ta dotyczy relacji pomiędzy podatnikami a administracją skarbową: ci pierwsi mają bowiem interes w tym, by w stosunkach z nimi organy podatkowe działały w sposób celowy i efektywny. Pozwoli to uniknąć podejmowania przez organy podatkowe działań nieprzemyślanych, pozorowanych, przez co może przeciwdziałać przewlekaniu się postępowań.
66.	**Art. 23**	**Taxonity Sp. z o.o.**	Rekomendujemy przywrócenie pierwotnego brzmienia art. 23. OP poprzez usunięcie ust. 3, który w znaczny sposób ogranicza zasadę, że jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego. Ograniczenie zasady rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego z całą pewnością nie służy realizacji wskazanych już celów nowej Ordynacji podatkowej a w szczególności szerszej ochronie podatnika i zwiększeniu zaufania podatnika do organów podatkowych.	**Uwaga nieuwzględniona** Należy wskazać, że przepis § 3 jest odpowiednikiem podobnej regulacji kpa (art. 81a § 2 pkt 2).
67.	**Art. 23 § 2**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Przepis ten jest źle skonstruowany i nie pozwala na rozstrzygnięcie już chociażby podstawowej wątpliwości: kto ma mieć wątpliwości? Organ podatkowy zawsze może twierdzić, tak jak najczęściej twierdzi obecnie, że nie miał wątpliwości. Wątpliwości może nie mieć również skład sędziowski orzekający w sprawie. Problematyczne jest także posługiwania się pojęciem „korzyści"! Można bowiem postawić pytanie, dlaczego jacyś podatnicy mieliby móc w ogóle odnosić jakąś korzyść? Zwłaszcza, że tak zwana klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania posługuje się tym samym określeniem wyraźnie w kontekście pejoratywnym. Jak coś ma być rozstrzygane na korzyść podatnika, to a contrario na niekorzyść fiskusa! Tymczasem to jest alternatywa nie z tego zbioru! Nie chodzi o korzyść podatnika tylko o zakaz rozstrzygania na jego niekorzyść w sytuacji w której to on - statystyczny podatnik - mógł zrozumieć przepis, tak, jak go zrozumiał.	**Uwaga nieuwzględniona** Ocena występowania przesłanek zastosowania tego i wszelkich innych przepisów prawa jest i musi być dokonywana przez ludzi, co nieuchronnie oznacza, że może ona okazać się subiektywna. Zgłaszający uwagę poszukuje sposobu na obiektywizację zastosowania zasady *in dubio pro tributario*, w istocie go jednak nie znajduje. Proponowane przez ZPP alternatywne brzmienie nie wykazuje przewag nad brzmieniem dotychczasowym.

			Właściwe sformułowanie klauzuli in dubio pro tributario, zgodne ze wskazaniami art. 217 Konstytucji, będzie korzystne dla państwa jako takiego, a nie tylko dla niektórych podatników. Mając na uwadze powyższe, można zaproponować by klauzula in dubio pro tributario otrzymała następujące brzmienie: „Podatkowe skutki niekorzystne dla zobowiązanego można wyciągać jedynie wtedy, kiedy naruszył on obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego o treści jednoznacznej. Zobowiązany nie ponosi konsekwencji zastosowania przepisu prawa podatkowego w taki sposób, w jaki mógł ten przepis zastosować (test statystycznego podatnika)"	
68.	**Wykreślenie § 3 w art. 23**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Dokonując literalnej interpretacji art. 23 Projektu należy dojść do wniosku, że § 3 niniejszego przepisu nie jest niezbędny do jego właściwej, zgodnej z celem projektodawcy, interpretacji. Zasada in dubio pro tributario, ustanawiana w niniejszym przepisie ma bowiem zastosowanie w przypadku wystąpienia wątpliwości dotyczących stanu faktycznego, które nie mogą zostać rozstrzygnięte w drodze dowodów. Zasada ta nie oznacza, że przepisy szczególne, nakładające na podatników obowiązki wykazania określonych faktów, mogą nie być przestrzegane przez podatników. Jednocześnie zwracamy uwagę na fakt, że proponowany § 3 może być przez organy podatkowe interpretowany w sposób rozszerzający. Organy te mogą podejmować działania w postaci zwracania się do podatników o przedstawienie określonych faktów, powołując się na rozszerzająco interpretowaną podstawę prawną, aby brak ich potwierdzenia potraktować jako dowód w postępowaniu.	**Uwaga nieuwzględniona** Hipotetyczne naruszenia prawa w tym zakresie będą usuwane w toku kontroli sądowej decyzji podatkowych. Należy zwrócić uwagę, że krytykowany przepis stanowi odpowiednik art. 81a § 2 pkt 2 kpa.
69.	**Dział I Rozdział 4.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowane regulacje w większości odpowiadają treści Działu IIIA Rozdział 1 Ordynacji Podatkowej w dotychczasowej treści. W związku z tym, proponowane regulacje należy skonfrontować z zarzutami, które od 15 lipca 2016 r. stawiane są klauzuli w obecnej treści. Klauzula w obecnym kształcie nie wystrzega się również błędów poprzedniczki. Odwołanie się przy ocenie zbieżności działania do hipotetycznego kryterium „racjonalnego podmiotu trzeciego" nie zapewniają ani maksymalnej	**Uwaga niezasadna** Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania została wprowadzona do polskiego systemu podatkowego z dniem 16 lipca 2016 r. (ustawa z dnia 13 maja 2016 r. o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw - Dz. U. poz. 846). Przepisy o klauzuli zostały zmienione z dniem 1 stycznia 2019 r. ustawą z dnia z dnia 23 października 2018 r. o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja

			przewidywalności rozstrzygnięcia podejmowanego na podstawie klauzuli, stojąc w opozycji do wymagań zakreślonych w orzeczeniu TK dotyczących dawnego art. 24b OP	podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 2193). W projekcie utrzymano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania zasadniczo w aktualnie obowiązującym kształcie. Utrzymanie tego rozwiązania w systemie podatkowym jest konieczne zarówno ze względu na potrzebę ochrony dochodów budżetowych, jak i wymogi stawiane państwom członkowskim przez prawo Unii Europejskiej. W tym zakresie zwrócić również należy uwagę na konieczność implementacji przepisów dyrektywy 2016/1164/UE w zakresie generalnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. W tym zakresie należy jedynie przypomnieć, że zgodnie z art. 6 ust. 1 dyrektywy ATAD, „Na użytek obliczenia zobowiązania z tytułu podatku od osób prawnych państwo członkowskie nie uwzględnia jednostkowych ani seryjnych uzgodnień, które – z uwagi na to, że głównym celem lub jednym z głównych celów ich wprowadzenia było uzyskanie korzyści podatkowej sprzecznej z przedmiotem lub celem mającego zastosowanie prawa podatkowego – są nierzeczywiste, wziąwszy pod uwagę wszystkie stosowne fakty i okoliczności. Jednostkowe uzgodnienie może obejmować więcej niż jeden etap lub więcej niż jedną część". Dyrektywa wyznaczyła ponadto termin dostosowania przepisów krajowych do tej formuły na dzień 31 grudnia 2018 r. Wbrew stanowisku prezentowanemu w uwadze Trybunał Konstytucyjny w wyroku z dnia 11 maja 2004 r., sygn. K 4/03, stwierdzając, że art. 24b § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa jest niezgodny z art. 2 w związku z art. 217 Konstytucji, stwierdził jednak: „(…) iż nie budzi zastrzeżeń konstytucyjnoprawnych samo zjawisko normatywnej reakcji prawodawcy wobec negatywnych - z punktu widzenia interesów fiskalnych państwa - zjawisk gospodarczych, w tym w sferze stosunków umownych kreowanych przez podatników, także jeżeli przybrałaby ona postać „ogólnej normy obejścia prawa podatkowego".
70.	**Art. 31**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Projekt zakłada utrzymanie dwuinstancyjności postępowania podatkowego (art. 31), choć podczas licznych dyskusji przed powołaniem Komisji większość dyskutantów wypowiadała się za jej likwidacją. Należy poważnie rozważyć zasadność jej utrzymywania. Doświadczenie uczy, że organy drugiej instancji powielają uzasadnienia organów pierwszej instancji. W 2015 roku Ministerstwo Finansów poinformowało organy	**Uwaga nieuwzględniona** Dwuinstancyjność postępowania podatkowego ma istotne znaczenie gwarancyjne dla zobowiązanych. Ograniczenie możliwości złożenia skargi na decyzję organu pierwszej instancji (w ramach zmienianych jednocześnie

			podatkowe, iż „celem jest wzrost dochodów budżetowych, wzrost kontroli okresów bieżących i wzrost kontroli pozytywnych". 80% kontroli - zgodnie z zaleceniami Ministerstwa - miało być „pozytywnych". Urzędy, które miałyby zbyt dużo kontroli „negatywnych" - to znaczy takich, które u podatnika niczego nie wykryją, czyli dla podatnika będą pozytywne - miały być „pozbawiane pracowników". Co ciekawe, słynna notatka na ten temat pochodziła ze spotkania z dyrektorami izb skarbowych - czyli odwoławczych organów drugiej instancji! Efektywność kontroli mogłyby ewentualnie poprawić urzędy skarbowe i urzędy kontroli skarbowej - bo to one kontrolują podatników. Do izb skarbowych odwołują się podatnicy niezadowoleni z decyzji organów pierwszej instancji! Była to mocna przesłanka dla twierdzenia, że z punktu widzenia podatników izby skarbowe mogłyby zostać zlikwidowane, gdyż dwuinstancyjność postępowania podatkowego jest fikcją! Przedłuża tylko czas postępowania i tym samym czas niepewności. Sprawy sporne powinny szybciej być kierowane do postępowania sądowego. Co prawda wielu sędziów zaczynało swoje kariery w urzędach skarbowych, więc nawet w sądach nie ma gwarancji obiektywizmu, ale szansa na ten obiektywizm jest tam nieco większa, gdyż nieusuwalni sędziowie czasami wybijają się na prawdziwą niezawisłość i zaczynają myśleć. Zgodnie z Projektem, strona będzie co prawda mogła zrezygnować z odwołania do organu drugiej instancji na rzecz skargi do sądu administracyjnego, ale tylko, Jeżeli nie podnosi przeciw decyzji zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz nie kwestionuje faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym organ dał wiarę oraz przyczyn, dla których organ innym dowodom odmówił wiarygodności zawartych w uzasadnieniu decyzji". Takie skargi zdarzają się niezwykle rzadko. Zważywszy na znikomy odsetek spraw zakończonych decyzją ostateczną znacząco korzystniejszą dla podatnika od decyzji organu pierwszej instancji, w trosce o budżet państwa, na który powołują się twórcy Projektu, należy raczej rozważyć zasadność utrzymywania w ogóle dwuinstancyjności postępowania podatkowego. Podatnikom daje ona niewiele, a utrzymanie	przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) do przypadków, w których pomiędzy organem i stroną nie ma sporu odnośnie do ustalonego stanu faktycznego czy dowodów wpływających na ustalony stan faktyczny, jest uzasadnione tym, że spór w takim wypadku ogranicza się do interpretacji przepisów prawa materialnego. W takiej sytuacji istnieje niewielka szansa na uchylenie decyzji przez organ drugiej instancji.

			drugiej instancji znacząco koszty budżetowe zwiększa. Jeżeli zaś dwuinstancyjność miałaby być utrzymana - w trosce o zachowanie miejsc pracy - należy wprowadzić zasadę iż w każdym przypadku strona może wnieść skargę na decyzję organu pierwszej instancji do sądu administracyjnego według własnego uznania, bez żadnych ograniczeń formalnych!	
71.	**Art. 33, art. 34**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Określenie zamkniętego katalogu uprawnień i obowiązków zobowiązanego. Otwarty katalog uprawnień i obowiązków nie wpływa na zwiększenie ochrony podatnika, choć takim celom miał służyć.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano z wprowadzenia katalogu praw i obowiązków zobowiązanego w ramach projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, na rzecz zamieszczenia regulacji w tym zakresie w projekcie ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika.
72.	**Art. 35**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Zgodnie z Uzasadnieniem, unikaniem opodatkowania są działania „nakierowane na osiągnięcie korzyści podatkowych sprzecznych z intencją ustawodawcy; stojących w sprzeczności z celem i istotą regulacji podatkowych". Posługiwanie się pojęciem „korzyść" - tym samym, które występuje w klauzuli in dubio pro tributario - daje podstawy do przypuszczeń, że interpretowanie wątpliwości na „korzyść" podatnika pozwoli mu osiągnąć cele, z którymi państwo walczy. Używanie tego samego słowa w dwóch różnych kontekstach może wywoływać spory - czego przykładem są spory o znaczenie słowa „powołuje" w Konstytucji, w której występuje ono w różnych kontekstach. Pojęciem „korzyści" posługuje się co prawda prawodawstwo unijne, ale nic nie stoi na przeszkodzie, aby „korzyść podatkowa" zastąpić pojęciem „obniżenia efektywnej stawki podatkowej" - gdyż z uzasadnienie wynika, że właśnie takie n są deklarowane intencje Projektu. A jeśli intencje są jednak inne, powinny one zostać wyartykułowane, skoro Klauzula ma zapobiegać podejmowaniu działań „sprzecznych z intencją ustawodawcy". Chyba, że pojęcie „korzyści" zostanie wyeliminowane z klauzuli „in dubio..." Zgodnie z art. 35 §1 Projektu „Czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny". Art. 35 §2 zakłada zaś, że w takiej sytuacji (to znaczy gdy czynność dokonana była przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej) „skutki podatkowe czynności określa się na	**Uwaga niezasadna** Czynność nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli osiągnięcie tej korzyści, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, było głównym lub jednym z głównych celów jej dokonania, a sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania). Z oczywistych względów ,,korzyść podatkowa'' to nie to samo co rozstrzyganie na korzyść zobowiązanego (art. 23 § 2).

			podstawie takiego stanu rzeczy, jaki zaistniałby, gdyby dokonano czynności odpowiedniej". Determinuje to „dokonanie czynności". A przecież gdyby nie możliwość osiągnięcia zamierzonego „skutku" żadna czynność mogłaby nie zostać dokonana. Art. 35 §5 zakłada, że „skutki podatkowe określa się na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki istniałby, gdyby czynności nie dokonano" jeżeli „okoliczności wskazują, że osiągnięcie korzyści podatkowej było jedynym celem dokonania czynności." W przypadku zastosowania §1 również powinna istnieć możliwość określenia skutków podatkowych „na podstawie takiego stanu rzeczy, jaki istniałby, gdyby czynności nie dokonano".	
73.	**Art. 35 § 1**	**Związku Banków Polskich**	Z brzmienia obecnie obowiązujących przepisów ustawy Ordynacja podatkowa oraz nowoprojektowanych wynika sprzeczność z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Postulujemy powrót do wcześniejszej propozycji zmian w tym zakresie jeżeli chodzi o zakreślenie uprawnień organów podatkowych. Na mocy art. 119a § 1 obecnej ustawy Ordynacja podatkowa i adekwatnie art. 35 § 1 projektowanej ustawy wprowadzona jest „klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania", która mówi, że „czynność dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej, sprzecznej w danych okolicznościach z przedmiotem i celem ustawy podatkowej, nie skutkuje osiągnięciem korzyści podatkowej, jeżeli sposób działania był sztuczny (unikanie opodatkowania)". Z tego przepisu wynika sprzeczność z przedmiotem i celem ustawy podatkowej. Czy zatem brak występowania zobowiązania podatkowego jest celowym unikaniem opodatkowania? W pierwotnej wersji nowoprojektowanej ustawy (projekt z dnia 6 października 2017 r.) był dodatkowo zapis stanowiący zasadę ogólną prawa podatkowego, że „organy podatkowe nie nadużywają prawa przez działania niezgodne z celem przepisów prawa". Niestety zapis ten został z projektowanej ustawy wykreślony. Zgodnie z uzasadnieniem pierwotnego projektu, zasada ta miała na celu równoważenie faktu obowiązywania w polskim systemie prawa podatkowego klauzuli ogólnej przeciw unikaniu opodatkowania, która ma być przestrzegana przez podatników, np. poprzez	**Uwaga niezasadna** Nie można zakładać, że stosowanie przepisów wprowadzających ogólną klauzulę przeciw unikaniu opodatkowania w każdym lub w większości przypadków może stanowić nadużycie prawa przez organy podatkowe. Przeciwdziałać temu będą szczególne wymogi zastosowania w praktyce tych przepisów oraz wyłączne uprawnienie Szefa KAS do prowadzenia tego rodzaju postępowań. Należy również pamiętać, że wydane w tym zakresie rozstrzygnięci będą podlegać kontroli sądowej.

			zaakcentowanie prymatu wykładni językowej. Wnioskujemy o przywrócenie tego zapisu.	
74.	**Art. 36 § 2**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Określenie, na podstawie jakich źródeł, ma być ustalana suma korzyści przez poszczególne organy podatkowe w przypadku, o którym mowa w art. 36 § 2 oraz który z organów uprawniony jest do podejmowania działań w celu określenia sumy korzyści, w przypadku gdy w danej sprawie właściwym jest więcej niż jeden organ.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Aktualnie projekt nie zawiera regulacji, której dotyczy uwaga. Projektowane przepisy dostosowano do zmian wynikających z ustawy z dnia 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 (Dz. U. poz. 2193).
75.	**Art. 37**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Ustawodawca, pomimo podnoszonych głosów w doktrynie nie zdecydował się na wprowadzenie zmiany w pojęciu sztuczności. Wśród utrzymanych wad klauzuli należy bezwzględnie wskazać na nieprecyzyjność sformułowania „sztuczności" transakcji, na której opiera się przecież cała konstrukcja omawianej instytucji . Definicja przywołana w art. 119b § 1 OP , nawet w zestawieniu z otwartym katalogiem przypadków, które ustawodawca w szczególności uznaje za „sztuczne", nie daje wymiernego obrazu sytuacji i na pewno będzie przedmiotem wielu wątpliwości interpretacyjnych. Należy postulować bardziej precyzyjne i jednoznaczne zdefiniowanie transakcji, które powinny być uznawane za sztuczne w rozumieniu klauzuli o unikaniu przeciwdziałaniu podwójnego opodatkowania. Proponowana treść art. 37 OP, zbieżna z dotychczasowym brzmieniem art. 119c OP nie usuwa podnoszonych wcześniej wątpliwości interpretacyjnych. Odwołanie się, za przytoczonym już wzorem brytyjskim, do weryfikacji racjonalności działania obiektywnego podmiotu trzeciego stanowi legislacyjny krok w tył. Słusznie podkreśla się w doktrynie, że zastosowanie klauzuli w obecnie obowiązującej treści nie wymaga dokonania ustaleń faktycznych niezgodnych z deklarowanymi przez podatnika, a organ nie jest zobowiązany do ustalenia stanu faktycznego, kreując ten stan według modelu sposobu postępowania rozsądnego podatnika kierującego się celami gospodarczymi innymi niż podatkowe. W tym kontekście pożądane byłoby nałożenie na organ podatkowy obowiązku udowodnienia uniknięcia	**Uwaga niezasadna** Jednym z elementów przedmiotowych unikania opodatkowania jest sztuczny sposób działania. Sposób działania ustala się na podstawie istniejących okoliczności (art. 35 § 1). Wyliczenie zawarte w art. 35 § 2 ma charakter przykładowy. Cechy wyliczenia świadczą o ich faktycznym charakterze. W każdym przypadku ustalenie cech sztuczności działań podatnika będzie należało do sfery postępowania dowodowego w postępowaniu podatkowym. Respektowanie w tym postępowaniu zasad ogólnych oraz szczegółowych reguł w zakresie prowadzenia postępowania dowodowego stanowi gwarancję braku dowolności w tym zakresie ze strony organu podatkowego.

			opodatkowania, a nie wyłącznie odwołanie się do abstrakcyjnego wzorca zachowania. Utrzymanie pojęcia sztuczności w dotychczasowej treści stanowi drugi legislacyjny krok w tył. Przecież nawet zakwestionowany art. 24b § 1 OP, uznany za niezgodny z konstytucją wymagał od organów podatkowych udowodnienia uniknięcia opodatkowania.	
76.	**Usunięcie przepisu Art. 38**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Przepis art. 38 ujęty w Dziale I — Przepisy ogólne, w Rozdziale IV — Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania rodzić może wątpliwości interpretacyjne. Szczególną wątpliwość budzi sformułowanie „mało istotne", które uznać należy za klauzulę generalną o bardzo szerokim zakresie. Klauzula ta może być interpretowana zarówno w szeroki, jak i wąski sposób. Rodzi to ryzyko wykształcenia się odmiennej praktyki interpretacyjnej w poszczególnych organach administracji skarbowej, a w konsekwencji zwiększenia niepewności co do prawa. Ponadto przepis ten pozbawiony jest znaczenia normatywnego. Świadczy o tym to, że w Uzasadnieniu do Projektu szczegółowo opisana została instytucja klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania, a jednocześnie przepis ten nie został w nim ani razu przytoczony. Nie jest on zatem niezbędny do unormowania tej instytucji. Dlatego też proponujemy jego wykreślenie.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Aktualnie projekt nie zawiera regulacji, której dotyczy uwaga. Projektowane przepisy dostosowano do zmian wynikających z ustawy z dnia 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 (Dz. U. poz. 2193).
77.	**Art. 39.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Propozycja pozostawia treść art. 39 OP tożsamą z dotychczasowym art. 119e OP. Projektowana regulacja nie ustrzegła się zatem podnoszonym w doktrynie zarzutom interpretacyjnym. Z utrzymaną treścią dotychczasowego art. 119e OP wiąże się istotny problem interpretacyjny. Skoro podatnik dokona czynności, prowadzących do wskazanych w tym przepisie rezultatów, to należy postawić pytanie, w stosunku do czego należy dokonywać porównania (innymi słowy, skoro podatnik działał tak, że zobowiązanie podatkowe nie powstało, to w jaki sposób można ocenić, jakie powinno było być to zobowiązanie podatkowe). Wprawdzie przepisy dot. przeciwdziałania unikaniu opodatkowania wskazują, w jaki sposób mają zachować się organy podatkowe wówczas, gdy stwierdzą, iż do unikania opodatkowania doszło (należy wówczas wyciągnąć konsekwencje z tzw. czynności odpowiedniej,	**Uwaga niezasadna** Wskazana regulacja odnosi się jedynie do określenia (zdefiniowania) korzyści podatkowej. Natomiast skutki czynności odnosić należy do czynności odpowiedniej, której mowa w art. 33 § 3 NOP. Każdorazowo na tle ustaleń faktycznych ocenie organu, a następnie sądu, będzie podlegało to jakie czynności faktycznie podjęte zostały przez podatnika, jakie powinny zostać uznane za odpowiednie i czy w efekcie prowadziło to do unikania opodatkowania. Projektowane przepisy dostosowano do zmian wynikających z ustawy z dnia 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 (Dz. U. poz. 2193)

			względnie pominąć skutki danej czynności), niemniej jednak regulacje te nie wskazują, co ma być wzorcem, służącym do oceny tego, czy do unikania opodatkowania w ogóle doszło. Należy postulować wprowadzenie regulacji, pozwalającej ocenić zarówno podatnikowi i organowi podatkowemu, że modelowym zachowaniem podatnika byłoby wybranie innego sposobu działania. Wobec jej braku podatnik nie ma możliwości oceny w sposób jednoznaczny, czy jego działanie wypełnia znamiona „unikania opodatkowania", nie ma bowiem podstawy normatywnej, aby ustalić stan wzorcowy (to jest taki, jaki zaistniałby, gdyby unikania opodatkowania nie było).	
78.	**Art. 41**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	**Relacje klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania do traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania (PPT-rules) oraz do traktatowych klauzul ograniczających korzyści wynikających z bilateralnych umów o unikaniu opodatkowania (LoB-clauses) - uwagi wstępne.** **Projekt nowej Ordynacji podatkowej** zawiera art. 41 regulujący wzajemne relacje między „krajową" klauzulą ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania a klauzulami ograniczającymi korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych (tj. umów o unikaniu podwójnego opodatkowania dochodu oraz zapobieganiu uchylaniu się od opodatkowania) zawartych przez Polskę. Zgodnie z brzmieniem projektowanego przepisu art. 41 Ordynacji podatkowej, w przypadku zastosowania w umowach o unikaniu podwójnego opodatkowania klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania odnoszących się do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą, przepisy niniejszego rozdziału stosuje się odpowiednio. Oznacza to, że projektowany przepis art. 41 nakazuje stosowanie wprost przepisów rozdziału 4 w przypadku, gdy bilateralna umowa podatkowa, której stroną jest Polska.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Aktualnie projekt nie zawiera regulacji, której dotyczy uwaga. Projektowane przepisy dostosowano do zmian wynikających z ustawy z dnia 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 (Dz. U. poz. 2193).
79.	**Art. 41**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu**	**Rodzaje traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania ograniczających w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę**	**Uwaga bezprzedmiotowa** Aktualnie projekt nie zawiera regulacji, której dotyczy uwaga.

		Opodatkowania	W polskiej praktyce traktatowej, podobnie jak w praktyce traktatowej państw członkowskich OECD występują **traktatowe klauzule ogólne ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych oraz traktatowe klauzule szczególne ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych.** Projektowany przepis art. 41 Ordynacji podatkowej odnosi się wyłącznie do **pierwszego rodzaju klauzul.** Zakres projektowanego przepisu art. 41 Ordynacji podatkowej został prawidłowo określony. **Traktatowe klauzule szczególne ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych** pełnią podobne funkcje jak szczególne przepisy ograniczające unikanie opodatkowania (ang. *special anti-avoidance rules, SAARs)* i jako takie powinny pozostać poza zakresem regulacji projektowanego przepisu art. 41 Ordynacji podatkowej. W odróżnieniu od traktatowych klauzul ogólnych odnoszących się, zgodnie z brzmieniem projektowanego art. 41 Ordynacji podatkowej do głównego lub jednego z głównych celów zawarcia transakcji lub utworzenia struktury, lub odnoszących się do uzyskania dochodu w związku ze sztuczną strukturą, traktatowe klauzule szczególne mają charakter **norm samowykonalnych.** Należą do nich m.in. klauzula rzeczywistego beneficjenta uprawniająca do opodatkowania dywidend, odsetek, należności licencyjnych według preferencyjnej (obniżonej) stawki podatku w państwie źródła, klauzula pozwalająca na zmianę metody unikania opodatkowania w przypadku, gdy na skutek zastosowania norm rozdzielających roszczenia podatkowe między umawiające się państwa dany dochód (majątek) nie podlega opodatkowaniu w żadnym z umawiających się państw (ang. *switch-over-clause*) – zapobieganie podwójnemu nieopodatkowaniu, czy klauzula nieruchomościowa, która pozwala państwu położenia nieruchomości na opodatkowanie dochodów ze zbycia udziałów (akcji) w spółkach kapitałowych lub/ i osobowych objętych w zamian za wkład w postaci tejże nieruchomości. **Nie zachodzi zatem w tym przypadku potrzeba doprecyzowania brzmienia przepisu art. 41 projektu Ordynacji podatkowej.**	Projektowane przepisy dostosowano do zmian wynikających z ustawy z dnia 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 (Dz. U. poz. 2193).

			Traktatowe klauzule ogólne zapobiegające unikaniu opodatkowania lub nabywaniu korzyści wynikających z bilateralnych umów podatkowych przybierają postać: 1) **tzw. minimalnego standardu ochrony,** czyli **klauzuli ogólnej** odwołującej się do zasadniczego celu uzgodnienia (porozumienia) lub transakcji (ang. *principle purpose test),* 2) wzorowanej na art. 22 Konwencji Modelowej USA (dalej KM USA) **klauzuli ograniczającej korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej** (ang. *limitation of benefits clause, LOB-clause)* - w wersji pełnej lub uproszczonej lub rzadziej 3) **kombinacji obu wymienionych klauzul.** **Podobne rozwiązania przyjęto w Wielostronnej Konwencji Implementującej na grunt prawa traktatowego instrumenty prawne służące zapobieganiu erozji podstawy opodatkowania i przerzucanie dochodów (Wielostronna Konwencja, Multilateral Instrument, MLI).** Art. 7 Wielostronnej Konwencji daje państwom-stronom Wielostronnej Konwencji możliwość wyboru między minimalnym standardem ochrony (ang. *principle purpose test, PPT-rule*) a uproszczoną wersją klauzuli ograniczającej korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej. Polska zdecydowała się na modyfikację bilateralnych umów podatkowych, objętych postanowieniami Wielostronnej Konwencji (MLI), za pomocą minimalnego standardu ochrony. Oznacza to, że także w tym zakresie projektowany przepis art. 41 Ordynacji podatkowej **zgodny jest ze zobowiązaniami Polski wynikającymi z podpisania i ratyfikacji Wielostronnej Konwencji (MLI).**[1] Traktatowe klauzule ogólne przeciwko unikaniu opodatkowania występują w niektórych bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę (lub zmienionych za pomocą protokołu) w odrębnym artykule zatytułowanym „Ograniczanie korzyści" lub „Ograniczanie korzyści umownych". Wyjątkiem w tym zakresie jest umowa Polski z Arabią Saudyjską, w której podobną klauzulę uregulowano w Art. 27 zatytułowanym „Postanowienia rożne".[2] Klauzula przewidująca - zgodnie z polską nomenklaturą traktatową - „ograniczenie korzyści" lub „ograniczanie korzyści umownych" występuje w bilateralnych	

			umowach podatkowych Polski z Arabią Saudyjską, Belgią[3], Bośnią i Hercegowiną[4], Etiopią[5], Indiami[6], Izraelem[7], Koreą Południową[8], Słowacją[9], Szwecją[10], Stanami Zjednoczonymi[11] oraz Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi[12]. Normatywny kształt ww. klauzul nie jest jednolity w polskiej praktyce traktatowej. Najczęściej ograniczanie korzyści umownych w bilateralnych umowach podatkowych, których stroną jest nasz kraj, odbywa się za pomocą klauzul przewidujących minimalny standard ochrony przed kwalifikowanym unikaniem opodatkowania (klauzula ogólna). Tego rodzaju klauzule obecne są w bilateralnych umowach podatkowych Polski z Arabią Saudyjską, Belgią, Bośnią i Hercegowiną, Etiopią, Indiami, Koreą Południową, Słowacją i Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi. Należy jednak zaznaczyć, że rozwiązania w nich przyjęte różnią się od siebie, głownie terminologią używaną na gruncie przepisów regulujących te klauzule. **Rodzi to wątpliwości, czy aby na pewno klauzule te odnoszą się do takich samych stanów faktycznych.** Co do zasady odmowa udzielenia korzyści wynikających z bilateralnej umowy podatkowej następuje, jeżeli głównym celem lub jednym z głównych celów określonego przedsięwzięcia lub transakcji było *per se* uzyskanie umownych korzyści przez podmioty biorące udział w takim przedsięwzięciu lub transakcji (ang. *pricnicple purpose test).* **Problem ten jednak nie dotyczy brzmienia art. 41 projektu Ordynacji podatkowej.** Wejście w życie Wielostronnej Konwencji (MLI) w pewnym zakresie przyczyni się do ujednolicenia normatywnego kształtu traktatowej klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Umowne korzyści, o których mowa, obejmują następujące przepadki unikania opodatkowania. Są to korzyści będące rezultatem: a) powstania lub nabycia udziałów (akcji), wierzytelności lub innych praw (umowy z Arabią Saudyjską, Bośnią i Hercegowiną, Koreą Południową), b) otrzymania lub osiągnięcia dochodu w związku ze sztuczną strukturą (umowy z Belgią i Słowacją), c) utworzenia struktury (osoby) lub zawarcie porozumienia lub transakcji (umowy z Etiopią i Indiami), d) tworzenia lub przeniesienia akcji, wierzytelności lub praw w odniesieniu do wypłacanego dochodu (umowa z	

			Koreą Południową), f) zawarcia transakcji bez której (których) uzyskanie takich korzyści nie byłoby możliwe w inny sposób (umowa ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi), oraz g) nieprowadzenia rzeczywistej działalności gospodarczej (umowa ze Zjednoczonymi Emiratami Arabskimi). Co więcej, klauzule te rzadko ograniczają korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej wyłącznie w odniesieniu do spółek (innych osób niż osoby fizyczne). Tak ograniczony zakres podmiotowy klauzuli funkcjonuje wyłącznie na gruncie umowy Polski z Indiami. Ponadto umowy Polski z Bośnią i Hercegowiną oraz Koreą Południową zawierają regułę interpretacyjną, zgodnie z którą, klauzula ograniczająca korzyści umowne nie może być interpretowana jako ograniczenie stosowania wszelkich przepisów ustawodawstwa umawiającego się państwa, których celem jest zapobieganie unikania lub uchylania się od opodatkowania. Tym samym umowy te rozwiązują kwestię wzajemnych relacji między klauzą ogólną ograniczającą korzyści wynikającą z umowy a uregulowaniami prawa krajowego umawiających się państw w zakresie unikania i uchylania się od opodatkowania. Odniesienie do norm prawa wewnętrznego służących zapobieganiu unikania opodatkowania zawiera także, choć nie wprost, umowa Polski ze Słowacją. Zdanie pierwsze art. 28A tej umowy stanowi, że *„żadne z jej postanowień nie stoi na przeszkodzie rozpoznawaniu przez administrację skarbową istoty transakcji*. Rzecz jasna owo *rozpoznawanie*" istoty transakcji może odbywać się wyłącznie w oparciu o uregulowania prawa krajowego umawiających się państw, w tym m.in. krajową klauzulę ogólną przeciwko unikaniu opodatkowania. Wszystkie wymienione wyżej przypadki traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania **nie mają charakteru norm samo-wykonalnych,** podobnie jak funkcjonujące od dziesięcioleci w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę uregulowania w zakresie korekty zysków przedsiębiorstw powiązanych (odpowiedniki art. 9 (1) i art. 9 (2) Konwencji Modelowej OECD). Oznacza to, że zanim pojawiła się w polskim prawie krajowym (tj. Ordynacji podatkowej, tak obecnej, jak i projektowanej) klauzula ogólna przeciwko unikaniu	

			opodatkowania, zastosowanie przez polskie organy podatkowe traktatowych klauzul przeciwko unikaniu opodatkowania było niemożliwe z uwagi na brak odpowiednich instrumentów prawnych pozwalających na ocenę, czy dana czynność została dokonana przede wszystkim w celu osiągnięcia korzyści podatkowej sprzecznej z celem bilateralnej umowy podatkowej w sytuacji, gdy sposób działania podatnika był sztuczny. **W tym zakresie projektowany przepis art. 41 Ordynacji podatkowej wypełnia lukę prawną.** **Klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych (LoBClauses), a traktowane klauzule przeciwko unikaniu opodatkowania (PPT-rules)** Odmienny charakter prawny od opisanych powyżej mają klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych (ang. *Limitation-of-Benefits-Clauses, LOBclauses*). Wielostronna Konwencja (MLI) przewiduje zarówno uproszczoną wersję takiej klauzuli w art. 7 ust. 8 MLI w kombinacji z traktatową klauzulą ogólną (PPT-rule) jako opcję 2, jak i pełną wersję klauzuli LOB, wzorowaną na art. 22 Konwencji Modelowej Stanów Zjednoczonych - jako opcję 3 w art. 7 ust. 18. W odróżnieniu od **traktatowych klauzul ogólnych przeciwko unikaniu opodatkowania** (PPT-rules), klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych (LOB-clauses) **mają charakter norm samowykonalnych.** Dotyczą one zjawiska znanego jako *teraty shopping. Treaty-shopping,* czyli **nabywanie korzyści przewidzianych w bilateralnej umowie podatkowej przez podmioty do tego nieuprawnione** jest *sui generis* nadużyciem bilateralnej umowy podatkowej. Polega ono na wykorzystywaniu mechanizmów służących eliminacji podwójnego opodatkowania w niej zawartych przez podmioty nieobjęte jej zakresem podmiotowym, wyznaczonym przez przepisy **Art. 1 KM OECD (Osoby, których konwencja dotyczy), Art. 3 (Definicje ogólne, w tym zwłaszcza**	

			definicja „osoby" i „spółki") oraz art. 4 KM OECD („Rezydencja podatkowa").[13] Zatem klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnych umów podatkowych *de facto* wyznaczają zakres podmiotowy bilateralnej umowy podatkowej, wskazując kto jest uprawniony do ochrony przed podwójnym opodatkowaniem dochodu i majątku i w takim zakresie mają charakter norm samowykonalnych. **Nie zachodzi zatem potrzeba doprecyzowania treści art. 41 projektu Ordynacji podatkowej poprzez dodanie odwołania do tego rodzaju klauzul.** Klauzule ograniczające korzyści wynikające z bilateralnej umowy (LoB-clauses) są rzadkie w polskiej praktyce traktatowej. Występują w zaledwie dwóch umowach, których stroną jest Polska: ze Stanami Zjednoczonymi (wersja pełna) i Izraelem (wersja uproszczona). Ich cechą wspólną jest tzw. biała lista - lista podmiotów uprawnionych do wszelkich korzyści wynikających z umowy. [1] Art. 7 Wielostronnej Konwencji daje państwom-sygnatariuszom w omawianym zakresie do wyboru między opcją 1: traktatowa. Klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania (PPT-rule) - art. 7 (1) MLI; opcją 2 - kombinacja PPT-rule i uproszczonej klauzuli LOB (art. 7 (8) MLI) oraz opcją 3 - pełna klauzula LOB (art. 7 (16) MLI. [2] Art. 27 „Postanowienia rożne" Konwencji między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Arabii Saudyjskiej w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu oraz Protokół do tej Konwencji, podpisane w Rijadzie dnia 22 lutego 2011 r. (Dz. U. z 2012 r. poz. 502). [3] Art. 28A „Ograniczanie korzyści umownych" dodany na podstawie Protokołu między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii Zmieniający Konwencję między Rzecząpospolitą Polską a Królestwem Belgii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania oraz zapobiegania oszustwom podatkowym i uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku podpisaną w Warszawie dnia 20 sierpnia 2001 roku, podpisany w Luksemburgu 14 kwietnia 2014 r. (nieratyfikowany). [4] Art. 26 „Ograniczanie korzyści umownych" Konwencji między	

			Rzecząpospolitą Polską a *Bośnią* i Hercegowiną w sprawie *unikania podwójnego opodatkowania* i zapobiegania uchylaniu się od *opodatkowania* w zakresie podatków od dochodu i majątku, podpisana w Sarajewie dnia 4 czerwca 2014 r., Dz. U. z 2016 r., poz. 590. [5] Art. 28 „Ograniczanie korzyści umownych" Konwencji między Rzeczypospolitą Polską a Federalną Demokratyczną Republiką Etiopii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Addis Abebie 13 lipca 2015 r. (nieratyfikowana). [6] Art. 28A „Ograniczanie korzyści umownych" dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Indii o zmianie umowy między Rządem Polskiej Rzeczypospolitej Ludowej a Rządem Republiki Indii w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodów, sporządzonej w Warszawie dnia 21 czerwca 1989 r., podpisany w Warszawie dnia 29 stycznia 2013 r. (Dz. U. z 2014 r. poz. 1336). [7] Art. 25 „Ograniczanie korzyści" Umowy między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Państwa Izrael w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Jerozolimie dnia 22 maja 1991 r. (Dz. U. z 1992 r. Nr 28, poz. 124). [8] Art. 22 „Ograniczanie korzyści umownych" dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Korei o zmianie Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Republiki Korei w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Seulu dnia 21 czerwca 1991 r., sporządzony w Seulu 22 października 2103 r., (Dz. U. z 2014 r., poz. 528). [9] Art. 28A dodany na podstawie Protokołu między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Słowacką o zmianie umowy między Rzecząpospolitą Polską a Republiką Słowacką w sprawie unikania podwójnego opodatkowania w zakresie podatków od dochodu i majątku, sporządzonej w Warszawie dnia 18 sierpnia 1994 r., podpisany w Bratysławie dnia 1 sierpnia 2013 r. (Dz. U. z 2014 r.	

			poz. 1046). [10] Art. 27 „Ograniczanie korzyści" Konwencji między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Królestwa Szwecji w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Sztokholmie dnia 19 listopada 2004 r. (Dz. U. z 2006 r. Nr 26, poz. 193). [11] Art. 22 „Ograniczanie korzyści umownych" Konwencji między Rzeczpospolitą Polską a Stanami Zjednoczonymi Ameryki w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisana w Warszawie dnia 13 lutego 2013 r., http://www.finanse.mf.gov.Dl/documents/766655/1156955/20130213_Konwencja_USA_pl.pdf . [12] Art. 23 A „Ograniczanie korzyści umownych" dodany na podstawie Protokołu między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich zmieniający umowę między Rządem Rzeczypospolitej Polskiej a Rządem Zjednoczonych Emiratów Arabskich w sprawie unikania podwójnego opodatkowania i zapobiegania uchylaniu się od opodatkowania w zakresie podatków od dochodu, podpisaną w Abu Żabi dnia 31 stycznia 1993 r., podpisany w Abu Żabi dnia 11 grudnia 2013 r., Dz.U. z 2015 r., poz. 312. [13] Termin *treaty shopping* wywodzi się z praktyki traktatowej Stanów Zjednoczonych. Niejednokrotnie mówi się tam o „pożyczaniu" bilateralnej umowy podatkowej przez inwestorów z państw trzecich, we współpracy z rezydentami umawiającego się państwa (jednego lub obu), w którym dana inwestycja ma być realizowana. Terminu *treaty-shoppin* użyto w Komentarzu do art 1 KM OECD (Osoby, których konwencja dotyczy) w kontekście klauzul ograniczających korzyści wynikające z bilateralnej umowy podatkowej (ang. *limitation of benefits clauses LOBclauses).*	
80.	**Art. 41**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	**W konkluzji uwag do art. 41 NOP Rada stwierdza, że nie zachodzi potrzeba doprecyzowania brzmienia art. 41 projektu Ordynacji podatkowej.** Przepis ten uznać należy za potrzebny. Jako, że dotyczy on relacji między krajową klauzulą ogolną przeciwko unikaniu opodatkowania i jej odpowiednikami na gruncie bilateralnych umow podatkowych, nie jest możliwe sformułowanie go w taki	**Uwaga bezprzedmiotowa** Aktualnie projekt nie zawiera regulacji, której dotyczy uwaga. Projektowane przepisy dostosowano do zmian wynikających z ustawy z dnia 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 (Dz. U. poz. 2193).

			sposob, by swym zakresem objął wszystkie przypadki unikania opodatkowania przy wykorzystaniu postanowień bilateralnych umow podatkowych. Temu celowi służyć powinny **traktatowe klauzule szczególne przeciwko unikaniu opodatkowania**, zarówno te obecne już w bilateralnych umowach podatkowych zawartych przez Polskę (np. **klauzula rzeczywistego beneficjenta** (Art. 10(2) KM OECD, art. 11(2) KM OECD, art. 12(2) KM ONZ), **klauzula nieruchomościowa** (art. 13(4) KM OECD, art. 13(4) i (5) KM ONZ), **klauzula *switchover*** zezwalająca państwu rezydencji podatnika na zastosowanie metody kredytu podatkowego w miejsce metody zwolnienia, jeśli w wyniku zastosowania norm rozdzielających roszczenia podatkowe przewidziane w umowie z państwem źrodła dochodu (położenia majątku) miałoby dojść do podwojnego nieopodatkowania tego dochodu (majątku) (Art. 23A(4) KM OECD), czy **klauzula dopuszczająca opodatkowanie niezrealizowanych zysków kapitałowych w przypadku przeniesienia aktywów, rezydencji podatkowej lub stałego zakładu do innego państwa (ang. *exit/ departure tax*),** jaki nowe instrumenty przewidziane w Wielostronnej Konwencji (MLI).	
81.	**Art. 41**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Proponowana regulacja art. 41 OP wprowadza obowiązek odpowiedniego stosowania postanowień projektowanego działu I rozdziału 4 OP również do sytuacji uzyskiwania dochodu w związku ze sztuczną strukturą na gruncie międzynarodowym w sytuacji, w której podobne rozwiązania przewidziane są przed właściwą umowę o unikaniu podwójnego opodatkowania. Należy uznać, że zastosowanie regulacji klauzuli o przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania, nawet z zaznaczonymi powyżej wadami, do podobnych konstrukcji jest naturalne i uzasadnione.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Aktualnie projekt nie zawiera regulacji, której dotyczy uwaga. Projektowane przepisy dostosowano do zmian wynikających z ustawy z dnia 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 (Dz. U. poz. 2193).
82.	**Dział I Rozdział 5**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Wprowadzenie regulacji potwierdzających obowiązek udzielania wsparcia podatnikom przez organy podatkowe należy ocenić pozytywnie. Proponowany Dział I Rozdział V OP zawiera odwołanie do zakresu obowiązku informacyjnego i wsparcia podatnika przez administrację skarbową, co zasługuje na aprobatę. Jednak proponowane przepisy powinny tworzyć normy dużo bardziej skonkretyzowane. Ponadto w projekcie brakuje regulacji dotyczących zakresu ewentualnego związania organów podatkowych udzielonymi informacjami.	**Uwaga częściowo uwzględniona.** Katalog zasad ogólnych został uzupełniony o zasadę uzasadnionych oczekiwań (art. 20). Zgodnie z tą zasadą organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. **Uwaga bezprzedmiotowa** w zakresie przepisów regulujących prawo do informacji i wsparcia (zrezygnowano z tych przepisów).

			Komentarz w tym zakresie przedstawiony został w uwagach do właściwych jednostek redakcyjnych.	
83.	**Art. 42**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Propozycję wprowadzenia obowiązku w zakresie informowania i wsparcia podatnika przez organy podatkowe należy ocenić pozytywnie, jednakże proponowany art. 42 OP powinien być dużo bardziej skonkretyzowany. Nałożone na organy podatkowe w tym względzie zobowiązanie może zostać sprowadzone do roli pustego i nieegzekwowalnego postulatu. Dlatego postuluje się doprecyzowanie regulacji nie tylko o konkretne formy wsparcia – jak czynią to art. 43-45 w projektowanej treści, ale również o wyraźne potwierdzenie zakresu związania organu podatkowego udzieloną informacją, lub o wprowadzenie gwarancji dla podatnika płynących z zastosowania się do informacji.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano ze szczegółowego regulowania sposobu udzielania informacji i wsparcia przez organy podatkowe. Zgodnie z zasadą uzasadnionych oczekiwań wyrażoną w art. 20 § 2 projektu, organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Przepisy projektu zapewniają także zobowiązanemu należytą ochronę w przypadku zastosowania się nie tylko do interpretacji ogólnych i indywidualnych, ale także do informacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych.
84.	**Art. 43**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Artykuł 43 OP w projektowanej treści odwołuje się przy wsparciu podatnika w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu obowiązków do postanowień Ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Mowa tu w szczególności o art. 28 ust. 1 pkt 5 uKAS w zw. z art. 28 ust. 5 uKAS i w zw. z art. 29 uKAS, które wskazują, że do zadań Naczelnika Urzędu Skarbowego należy zapewnienie obsługi i wsparcia podatnika i płatnika w prawidłowym wykonywaniu obowiązków podatkowych, które to wsparcie jest realizowane w szczególności przez centrum obsługi. Dość wskazać, że w świetle art. 29 uKAS, obsługa i wsparcie realizowane w centrum obsługi polegają na: 1) przyjmowaniu podań i deklaracji, wydawaniu zaświadczeń oraz udzielaniu wyjaśnień w zakresie przepisów prawa podatkowego, w tym także podmiotom, które zamierzają podjąć działalność gospodarczą; 2) udzielaniu informacji w zakresie sposobu wypełniania zeznań i deklaracji podatkowych; 3) zapewnieniu stanowiska komputerowego z dostępem do portalu podatkowego; 4) informowaniu o danych kontaktowych właściwych organów wraz ze wskazaniem zakresu ich kompetencji. W konsekwencji wsparcie sprowadza się do czynności o charakterze materialno-technicznym, a realne wsparcie może obejmować co najwyżej udzielanie informacji o sposobach	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano ze szczegółowego regulowania sposobu udzielania informacji i wsparcia przez organy podatkowe.

			wypełniania zeznań i deklaracji. To zdecydowanie zbyt mało, zwłaszcza, że pomoc i wsparcie w tym zakresie nie obejmują sporządzania pism, opinii, zeznań oraz deklaracji podatkowych [art. 29 ust. 3 uKAS]. Tym samym, proponowane wsparcie nie nabiera realnego kształtu i jawi się bardziej jako „zagrywka" mająca na celu wskazanie pewnego kierunku działań, a nie rzeczywiste, niosące treść normatywną wsparcie podatnika w jego sprawach. Za uzasadnione należy zatem uznać poszerzenie obowiązku wsparcia podatników o rzeczywiste, realne świadczenia organów administracji skarbowej na rzecz podatników, które pomogłyby w prawidłowym rozliczaniu i deklarowaniu swoich obowiązków podatkowych.	
85.	**Art. 44**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Zaproponowany katalog informacji obejmuje informację telefoniczną KIS, wydawanie interpretacji, informacji ogólnych i objaśnień podatkowych, opinii zabezpieczających i pisemnych wyjaśnień ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Pozytywnie należy zaopiniować wskazanie wprost w tym katalogu informacji telefonicznych oraz informacji i wyjaśnień Ministra Finansów. Wielu podatników często opiera się w praktyce na uzyskanych tak informacjach, więc ich wyraźne wyodrębnienie w strukturze wiadomości przekazywanych przez organy podatkowe zasługuje na aprobatę. Niemniej za poważne uchybienie należy uznać zupełne pominięcie kwestii odpowiedzialności (związania) organów podatkowych udzielonymi informacjami, jak również ich gwarancyjnego charakteru dla podatnika. O ile interpretacje i opinie zabezpieczające wiążą się z uzyskaniem gwarancji dla podatnika po zastosowaniu się do ich treści, próżno szukać w projekcie podobnego potwierdzenia dla informacji telefonicznych, informacji ogólnych czy objaśnień podatkowych. Tym samym, brakuje pewności, że zastosowanie się przez podatnika do uzyskanej informacji zagwarantuje mu bezpieczeństwo. Do wskazanych informacji nie stosuje się również postanowień projektowanego Działu IV Rozdziału 2 Oddziału 4 OP. Może się zatem zdarzyć, że rozliczenia podatnika zostaną zakwestionowane pomimo zastosowania się do uzyskanych informacji. Sytuację pogłębia dodatkowo brak przyznania	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano ze szczegółowego regulowania sposobu udzielania informacji i wsparcia przez organy podatkowe. Zgodnie z zasadą uzasadnionych oczekiwań wyrażoną w art. 20 § 2 projektu, organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Przepisy projektu zapewniają także zobowiązanemu należytą ochronę w przypadku zastosowania się nie tylko do interpretacji ogólnych i indywidualnych, ale także do informacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych.

			objaśnieniom i informacjom konkretnej pozycji wśród innych aktów publikowanych lub wydawanych przez organy podatkowe, jak to ma miejsce np. w odniesieniu do interpretacji. Takie stan rzeczy nie powinien zostać zaakceptowany i należy postulować wprowadzenie w tym zakresie regulacji, których celem byłoby: 1) wprowadzenie gwarancji bezpieczeństwa dla podatnika w przypadku zastosowania się do udzielonych informacji – niezależnie od ich rodzaju; 2) wskazania, jaką pozycję (i jaką moc wiążącą) mają informację inne niż interpretacje lub opinie zabezpieczające, w szczególności czy i w jakim zakresie organy podatkowe pozostają nimi związane; 3) uregulowanie procesu udzielania informacji drogą telefoniczną, zwłaszcza w świetle konieczności sporządzania notatek/adnotacji z przeprowadzonej rozmowy i jej wyników – dla celów dowodowych.	
86.	**Art. 44 dodanie § 2**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	§ 2. Podatnik nie ponosi negatywnych konsekwencji podatkowych swoich działań, jeżeli zostały one podjęte w oparciu o informacje przekazane przez organ administracji skarbowej w jeden ze sposobów, o których mowa w § 1. Uzasadnienie: Z zasady pogłębiania zaufania podatnika do władzy publicznej wynika, że podmiot otrzymujący informacje od organów podatkowych powinien mieć pewność co do wykładni prawa i nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji wynikających z błędnej wykładni przepisów prawa podatkowego bądź zmiany stanowiska dokonanych przez organy podatkowe. Dlatego też warte rozważenia wydaje się rozwiązanie, zgodnie z którym informacje telefoniczne oraz objaśnienia wydane przez organy podatkowe również powinny mieć charakter wiążący dla organów podatkowych.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano ze szczegółowego regulowania sposobu udzielania informacji i wsparcia przez organy podatkowe. Zgodnie z zasadą uzasadnionych oczekiwań wyrażoną w art. 20 § 2 projektu, organy podatkowe bez uzasadnionej przyczyny nie odstępują od utrwalonej praktyki rozstrzygania spraw w takim samym stanie faktycznym i prawnym. Przepisy projektu zapewniają także zobowiązanemu należytą ochronę w przypadku zastosowania się nie tylko do interpretacji ogólnych i indywidualnych, ale także do informacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych.
87.	**Art. 45**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Przepis ten nadaje dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej uprawnienia do przetwarzania danych biometrycznych w celu zidentyfikowania lub weryfikacji tożsamości osoby fizycznej. Jak wynika z treści tego przepisu identyfikacja lub weryfikacja może odbywać się jedynie podczas udzielania zobowiązanemu wsparcia informacyjnego przez informację telefoniczną Krajowej Informacji Skarbowej.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano ze szczegółowego regulowania sposobu udzielania informacji i wsparcia przez organy podatkowe, w tym odstąpiono od rozwiązania pozwalającego na przetwarzanie danych biometrycznych.

			Abstrahując już od możliwości zastosowania środków technicznych realizujących określoną w przepisie procedurę, należy dostrzec, iż niesie on zagrożenie zapewnienia anonimowości osób korzystających z tej formy wsparcia. Procedura ta będzie umożliwiała bowiem późniejszą identyfikację tych osób, w powiązaniu z przedstawionym przez nie stanem faktycznym, mogącym świadczyć o niewypełnieniu przez nie zobowiązania podatkowego. Trudno jest przewidzieć w jakim kierunku pójdzie praktyka działań organów podatkowych co do wykorzystania posiadanych danych dlatego proponujemy jego uzupełnienie poprzez bezpośrednie wskazanie szczegółowego celu identyfikacji lub weryfikacji tożsamości osób fizycznych.	
88.	**Art. 45**	**Fundacja PANOPTYKON**	**Stanowisko Fundacji Panoptykon1 w sprawie projektu ustawy Ordynacji Podatkowej** W projekcie nowej ustawy – Ordynacja podatkowa (**dalej: projekt**) w rozdziale 5 „Prawo do informacji i wsparcia", który dotyczy realizacji obowiązku udzielania zobowiązanemu przez organy podatkowe wsparcia w samodzielnym, prawidłowym i dobrowolnym wykonywaniu obowiązków i korzystaniu z praw, znalazł się art. 45, zgodnie z którym: *W celu udzielenia informacji telefonicznej, o której mowa w art. 42, dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej może przetwarzać dane biometryczne w rozumieniu art. 4 pkt 14 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) 2016/679 z dnia 27 kwietnia 2016 r. w sprawie ochrony osób fizycznych w związku z przetwarzaniem danych osobowych i w sprawie swobodnego przepływu takich danych oraz uchylenia dyrektywy 95/46/WE (ogólne rozporządzenie o ochronie danych)* („RODO") *w celu zidentyfikowania lub weryfikacji tożsamości osoby fizycznej.* Zgodnie z art. 46 projektu, zakres i sposób takiego przetwarzania danych biometrycznych dookreślony będzie w rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych wydanym w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano ze szczegółowego regulowania sposobu udzielania informacji i wsparcia przez organy podatkowe, w tym odstąpiono od rozwiązania pozwalającego na przetwarzanie danych biometrycznych.

			Konstytucja RP w art. 51 przewiduje ochronę tzw. autonomii informacyjnej jednostki. Ogranicza ona m.in. możliwość pozyskiwania przez władze publiczne innych informacji o obywatelach, niż to **niezbędne** w demokratycznym państwie prawnym. W ścisłej relacji do przewidzianej w Konstytucji zasady ochrony autonomii informacyjnej jednostki jest RODO, zgodnie z którym (por. art. 5) najważniejsze zasady przetwarzania danych osobowych to: • zgodność z prawem; • rzetelność i przejrzystość; • ograniczenie celu; • minimalizacja danych. Co więcej, spośród wszystkich danych osobowych, RODO wyodrębnia szczególne kategorie danych objęte zwiększoną ochroną ze względu na ich „wrażliwość". Zgodnie z motywem 51 RODO są to takie dane, których kontekst przetwarzania „*może powodować poważne ryzyko dla podstawowych praw i wolności.* Do szczególnych kategorii danych osobowych zostały zaliczone m.in. dane biometryczne. W art. 9 ust. 1 RODO wprowadzono ogólny zakaz przetwarzania szczególnych kategorii danych osobowych, w tym danych biometrycznych. Natomiast w art. 9 ust. 2 określono zamknięty katalog warunków, po których spełnieniu takie przetwarzanie wyjątkowo jest dopuszczalne. Ocena możliwości przetwarzania danych szczególnie chronionych wymaga uważnej analizy. W kontekście udzielania informacji telefonicznej w grę wchodzi art. 9 ust. 2 lit. g), zgodnie z którym przetwarzanie danych szczególnych możliwe jest wówczas, gdy jest to niezbędne ze względów związanych z ważnym interesem publicznym, na podstawie prawa UE lub prawa państwa członkowskiego, które są proporcjonalne do wyznaczonego celu, nie naruszają istoty prawa do ochrony danych i przewidują odpowiednie i konkretne środki ochrony praw podstawowych i interesów osoby, której dane dotyczą. Poniżej zwracamy uwagę na kilka zasad przetwarzania danych	

			osobowych, które komentowany projekt narusza. **1. Naruszenie zasady przetwarzania zgodnie z prawem, rzetelnie i w sposób przejrzysty** Proponowany art. 45 projektu nie określa jasno celu, w którym dane biometryczne miałyby być przetwarzane. Z treści tego przepisu wynika, iż mają być one przetwarzane *w celu udzielenia informacji telefonicznej* oraz *w celu zidentyfikowania lub weryfikacji tożsamości osoby fizycznej*. Wskazanie dwóch odrębnych celów przetwarzania danych biometrycznych powoduje, że nie jest jasne, jaka jest intencja projektodawcy. Przykładowo, czy każde udzielenie informacji będzie warunkowane przetwarzaniem danych biometrycznych, czy też tylko takie, które będzie wiązało się z jednoczesną identyfikacją lub weryfikacją tożsamości? Niejasne jest też, jak proces ten ma wyglądać w praktyce. Takie sformułowanie celów przepisu godzi w ogólną zasadę przetwarzania danych osobowych opisaną w art. 5 ust. 1 a) RODO – podmioty danych mają bowiem prawo oczekiwać, że ich dane osobowe będą przetwarzane zgodnie z prawem, rzetelnie i w sposób przejrzysty, czego nie zapewnia treść projektowanego przepisu. Projektowany art. 45 nie wskazuje również, jakie dane biometryczne miałyby być przetwarzane przez dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Prawdopodobnie miałoby to zostać dookreślone w rozporządzeniu, o którym mowa w art. 46 projektu, jednakże na obecnym etapie nie istnieje możliwość zweryfikowania katalogu tych danych i celowości przetwarzania danego rodzaju danych biometrycznych. W związku z tym, że art. 45 odnosi się do uzyskiwania informacji telefonicznej, można domyślać się, że chodzi o dane biometrii głosowej, jednak brak jasnego wskazania, o jakie dane chodzi, nie wyklucza także przetwarzania innych danych biometrycznych (jak np. odcisk palca). Pozostawienie takiej kwestii – zwłaszcza gdy przetwarzanie ma dotyczyć danych biometrycznych - do rozstrzygnięcia w	

			rozporządzeniu jest kontrowersyjną na gruncie RODO propozycją. W kontekście konieczności precyzyjności katalogu danych, jakie gromadzić mają organy władzy publicznej wypowiedział się natomiast wielokrotnie Trybunał Konstytucyjny, który na gruncie wspomnianego art. 51 Konstytucji stwierdził, że w dziedzinie przetwarzania danych osobowych można wyróżnić zagadnienia istotne, które wymagają uregulowania w ustawie. Niedopuszczalne jest dowolne określenie w rozporządzeniu zakresu danych, które mogą być przetwarzane – musi on wynikać z przepisów ustawy. „Ustawodawca może (…) przekazać do unormowania w drodze rozporządzenia niektóre sprawy szczegółowe i techniczne związane z przetwarzaniem danych osobowych”3. Sprawy te nie mogą jednak wyznaczać, w oderwaniu od ustawy, podstawowych elementów określających zakres ingerencji w autonomię informacyjną jednostki. Dotyczy to w szczególności zakresu danych, które mogą być przetwarzane4. **2. Naruszenie zasady minimalizacji danych** Niezależnie jednak od tego, jakie dane biometryczne miałyby być przetwarzane, to treść art. 45 projektu jest niezgodna z zasadą minimalizacji danych wyrażoną w art. 5 ust. 1 c) RODO. Zgodnie z tą zasadą *dane osobowe muszą być adekwatne, stosowne oraz ograniczone do tego, co* ***niezbędne*** *do celów, w których są przetwarzane.* Naszym zdaniem do osiągnięcia celów przetwarzania danych wskazanych w treści proponowanego art. 45 projektu w zupełności wystarczy przetwarzanie „zwykłych” danych osobowych, a przetwarzanie danych biometrycznych nie jest adekwatne, stosowne ani niezbędne. Pierwszym ze wskazanych w art. 45 projektu celów jest *udzielenie informacji telefonicznej*. Wskazując na taki cel przetwarzania danych biometrycznych, projektodawca przyjął, iż do udzielenia informacji telefonicznej za pośrednictwem Krajowej Informacji Skarbowej wymagane może być	

			przetwarzanie danych biometrycznych. Niemniej aktualnie funkcjonująca infolinia Krajowej Informacji Skarbowej („KIS") działa, udziela informacji podatkowych i celnych pod wskazanymi na m.in. swojej stronie http://www.kis.gov.pl/kontakt/dane-teleadresowe numerami telefonów, a brak możliwości przetwarzania biometrycznych nie uniemożliwia realizacji celu w postaci udzielenia informacji telefonicznej. Projektodawca w żaden sposób nie uzasadnia, dlaczego przetwarzanie danych biometrycznych osób dzwoniących na infolinię miałoby być niezbędne do udzielenia takim osobom informacji. Jest to tym bardziej konieczne w kontekście aktualnej możliwości uzyskania informacji podatkowych **bez przetwarzania danych biometrycznych.** Skoro możliwe jest spełnienie celu udzielenia informacji telefonicznej bez przetwarzania danych biometrycznych, to stoi to w sprzeczności z ewentualnym twierdzeniem, że ich przetwarzanie ma być w jakikolwiek sposób niezbędne do spełnienia celu udzielenia informacji podatkowej telefonicznie. Drugim ze wskazanych w art. 45 projektu celów jest *zidentyfikowanie lub weryfikacja tożsamości osoby fizycznej*. Takie sformułowanie celu wydaje się zupełnie nieproporcjonalne, bowiem o ile w przypadku uzyskiwania interpretacji podatkowej ogólnej lub indywidualnej, weryfikacja tożsamości osoby jest uzasadniona m.in. w związku z tym, że wnioskodawcom może przysługiwać prawo do wniesienia zażalenia lub skargi do sądu administracyjnego - zaś obydwa rodzaje interpretacji przyznają wnioskodawcom ochronę z tytułu zastosowania się do nich – to już korzystanie z informacji telefonicznej jest niesformalizowane i uzyskane w ten sposób informacje i wyjaśnienia nie mają tzw. mocy wiążącej. Oznacza to, że zastosowanie się do uzyskanych drogą telefoniczną informacji nie wiąże się z przyznaniem jakiejkolwiek ochrony, a w konsekwencji brak jest konieczności weryfikacji tożsamości wnioskodawców. Nawet jeśli uznać jednak, że identyfikacja lub weryfikacja	

			podmiotów danych korzystających z informacji telefonicznej jest w ogóle uzasadniona, to można jej dokonać bez przetwarzania szczególnych kategorii danych osobowych, co do którego obowiązuje generalny zakaz wyrażony w art. 9 ust. 1 RODO. Istnieje bowiem możliwość weryfikacji na podstawie danych zwykłych (jak choćby numeru PESEL lub NIP). Zwracamy przy tym uwagę, że projektodawca nie zdecydował się na zmianę charakteru prawnego informacji udzielanej drogą telefoniczną (zarówno w obecnym stanie prawnym, jak i zgodnie z projektem, informacje uzyskiwane w drodze telefonicznej mają charakter niewiążący). Osoby, które uzyskują informacje drogą telefoniczną nie korzystają z żadnej ochrony. Tym bardziej dziwi fakt, iż dane biometryczne takich osób mają być przetwarzane w celu *zidentyfikowania lub weryfikacji tożsamości osoby fizycznej*. Projektodawca w projekcie nie wskazuje, czemu *de facto* miałyby służyć takie czynności. W przypadku uchwalenia przepisów w obecnie proponowanej formie dochodziłoby zatem do sytuacji, w której osoby korzystające z infolinii „nieformalnie", narażone byłyby na wysoki stopień ingerencji w ich prywatność. Aby uzyskać „poglądową" informację w sferze wykładni przepisów prawa podatkowego, której udzielenie nie wymaga przetwarzania żadnych danych osobowych, należałoby bowiem liczyć się z przetwarzaniem przez organy publiczne danych biometrycznych. Uzależnianie uzyskania informacji telefonicznej od przetwarzania danych biometrycznych obywateli może prowadzić do sytuacji, w której coraz mniejsza liczba zobowiązanych będzie korzystała z tego systemu. Mija się to z celem przetwarzania danych osobowych przez organy administracji, jakim jest wykonywanie zadań publicznych, a nie zniechęcanie obywateli do korzystania z „prawa do informacji i wsparcia". **3. Brak spełnienia przesłanki legalizującej przetwarzanie**	

			danych biometrycznych W naszej ocenie nie ma wątpliwości, że przetwarzanie danych biometrycznych w ramach udzielania systemu telefonicznego **nie jest** niezbędne ze względów związanych z ważnym interesem publicznym, na podstawie prawa Unii lub prawa państwa członkowskiego, które są proporcjonalne do wyznaczonego celu, nie naruszają istoty prawa do ochrony danych i przewidują odpowiednie i konkretne środki ochrony praw podstawowych i interesów osoby, której dane dotyczą (art. 9 ust. 2 lit. g) RODO). Projektowane brzmienie przepisów nie spełnia żadnej z podstaw wymienionych w art. 9 ust 2 lit. g) RODO, co prowadzi do wniosku, że przetwarzanie danych biometrycznych w systemie informacji telefonicznej, będzie się odbywać bez ważnej podstawy prawnej. Do przetwarzania danych szczególnych na ww. podstawie trzeba spełnić łącznie wszystkie wymienione w niej przesłanki, a więc a) niezbędność dla ważnego interesu publicznego; b) wywiedzionego z przepisów prawa; c) proporcjonalnych do wyznaczonego celu; d) w sposób nie naruszający istoty prawa do ochrony danych; e) przewidującymi środki ochrony praw i interesów podmiotów danych. W pierwszej kolejności należy zwrócić uwagę, iż przepisy rozdziału 5 projektu Ustawy mają służyć interesowi obywateli i pomagać im realizować prawo do „informacji i wsparcia”, jak stanowi tytuł tego rozdziału. Ważny interes publiczny, ma się przejawiać w możliwości uzyskania informacji podatkowej poprzez kontakt telefoniczny. Jednak, jak już wskazano powyżej, przetwarzanie danych biometrycznych nie jest niezbędne do osiągnięcia celu udzielenia informacji telefonicznej ani celu zidentyfikowania lub weryfikacji tożsamości osoby fizycznej. Co więcej, o ile udzielenie informacji telefonicznej może być uznane za ważny interes publiczny, to już zidentyfikowanie	

			lub weryfikacja tożsamości osoby fizycznej samo w sobie nie. Identyfikacja lub weryfikacja tożsamości, która nie prowadzi do dalszych czynności lub nie wiąże się z uzyskaniem np. konkretnych praw czy nałożenia konkretnych obowiązków – jest czynnością pozbawioną skutków prawnych, za której wykonaniem nie przemawia ważny interes publiczny. W uzasadnieniu do projektu projektodawca wskazał jeszcze inny cel przetwarzania danych biometrycznych osób korzystających z informacji telefonicznej tj. cel ustalenia, jaką pomoc uzyskały, w razie późniejszego kwestionowania faktu lub jakości tej pomocy. Jednakże po pierwsze, cel ten – odmienny od wskazanych w projekcie – nie może stanowić rzeczywistego celu przetwarzania danych biometrycznych, gdyż nie jest określony w przepisach. Po drugie, nawet gdyby cel ten został wskazany w projekcie, to nie stanowiłby ważnego interesu publicznego – skoro podmioty danych nie mają przyznanej żadnej ochrony w związku z otrzymaną drogą telefoniczną pomocą – to następcze ustalenie faktu lub jakości otrzymanej pomocy jest z ich punktu widzenia nieistotne. Niejasne jest zatem, dlaczego ich dane biometryczne miałyby być wykorzystywane w takim celu. Ponadto, jak zostało już wskazane, w celu udzielenia informacji telefonicznej przez organy publiczne nie ma potrzeby przetwarzania danych osobowych obywateli, a z pewnością nie ma potrzeby przetwarzania ich danych biometrycznych. Zaproponowane w projekcie przetwarzanie danych należy zatem uznać za niezgodne z zasadą proporcjonalności wyrażoną w RODO. Zaproponowane w projekcie rozwiązanie nie spełnia zatem żadnego z wyżej wymienionych punktów testu proporcjonalności, a w konsekwencji nie powinno zostać zastosowane. RODO zakazuje przetwarzania szczególnych kategorii danych osobowych, poza określonymi ściśle wyjątkami, na co wskazuje również art. 9 ust. 4 RODO, zgodnie z którym państwa członkowskie w swoich ustawodawstwach mogą ograniczać w stopniu większym niż RODO przetwarzanie m.in. danych biometrycznych. Ustalony w RODO poziom	

			ochrony stanowi zatem niezbędne minimum, które państwa członkowskie muszą respektować. *A contrario*, RODO nie przyznaje państwom członkowskim kompetencji do regulacji przetwarzania szczególnych kategorii danych (również przez organy publiczne) w stopniu niższym niż samo RODO (a więc niezgodnie z podstawami z art. 9 ust 2 RODO). Zaproponowane brzmienie projektu nie jest zgodne z żadnym z tych wyjątków, a więc jest niezgodne z RODO. **4. Brak uzasadnienia dla przetwarzania danych biometrycznych** Należy zwrócić uwagę, że choć przetwarzane mają być na dużą skalę szczególne kategorie dane osobowych, to w uzasadnieniu projektu nie zawarto żadnej analizy skutków takiego przetwarzania dla prywatności obywateli. Co więcej, w Ocenie Skutków Regulacji dla projektu nie ma uzasadnienia dla przetwarzania danych szczególnie chronionych i potencjalnych zagrożeniach z tego płynących. Zatem projektodawca nie przedstawił żadnej oceny skutków uzasadniającej taką ingerencję w prawo do prywatności osób korzystających z informacji telefonicznej. W Opinii 3/2012 WP 29 znalazło się wyraźne ostrzeżenie przed gromadzeniem danych biometrycznych w scentralizowanych bazach, które potencjalnie mogą zagrażać prawom i wolnościom podmiotów danych. WP 29, uzasadniając swoje stanowisko, powołała się na Konwencję o ochronie praw człowieka i podstawowych wolności, zgodnie z którą ingerencja w prawo prywatności jest możliwa jedynie w przypadku, gdy odbywa się na podstawie przepisów prawa, jest niezbędna w demokratycznym państwie prawa dla obrony ważnego interesu publicznego. Wskazane w art. 45 projektu przetwarzanie danych biometrycznych tych wymogów nie spełnia. Należy również podkreślić, iż projekt nie reguluje okresu retencji przetwarzanych danych biometrycznych, co godzi w zasadę przejrzystości przetwarzania danych osobowych wyrażoną w RODO.	

			5. Podsumowanie Dane biometryczne są danymi szczególnej kategorii i podlegają szczególnej ochronie. Ich przetwarzanie powinno być ograniczone do niezbędnego minimum. Dane biometryczne, które mają być przetwarzane na podstawie art. 45 są nieadekwatne do zakładanego celu, nie są też niezbędne do jego realizacji. Brak precyzji w sformułowaniu proponowanych przepisów, brak racjonalnego uzasadnienia dla ich uchwalenia, a przede wszystkim brak proporcjonalności pomiędzy proponowanymi celami przetwarzania a prawem do prywatności stwarzają zagrożenie dla praw i wolności obywateli. **W związku z tym w ocenie Fundacji Panoptykon proponowane rozwiązanie jest niezgodne z RODO, a także narusza konstytucyjne prawo autonomii informacyjnej i jako takie powinno zostać usunięte z projektu.** 1 Stanowisko przygotowane przez Zuzannę Morawską i Katarzynę Klimczak we współpracy z Wojciechem Klickim. 2 Projekt z dnia 4 lipca 2018 r. 3 Por. wyrokTrybunału Konstytucyjnegoz 19 lutego 2002 r. (sygn. U 3/01). 4 Por. wyrokTrybunału Konstytucyjnegoz 18 grudnia 2014r. (sygn. K 33/13).	
89.	**Art. 46**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Naszym zdaniem, wydane rozporządzenie powinno precyzować dostęp podatnika do przetwarzanych danych. Jest to uzasadnione brzmieniem art. 51 ust 3. Konstytucji, który stanowi, że „Każdy ma prawo dostępu do dotyczących go urzędowych dokumentów i zbiorów danych. Ograniczenie tego prawa może określić ustawa”.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano ze szczegółowego regulowania sposobu udzielania informacji i wsparcia przez organy podatkowe, w tym odstąpiono od rozwiązania pozwalającego na przetwarzanie danych biometrycznych.
90.	**Dział I Rozdział 6 Oddział 1**	**Związku Banków Polskich**	Od 2021 roku konieczne będzie obowiązkowe posiadanie przez bank adresu elektronicznego w rozumieniu Ordynacji Podatkowej (Portal Podatkowy, ePUAP). Kanał elektroniczny będzie wyłącznym kanałem w kontaktach z organem podatkowym i podatnikiem. W odniesieniu do przedmiotowego obowiązku niezbędne jest	**Uwaga bezprzedmiotowa** Procedowanie postulowanych zmian nie jest przewidywane w ramach procesu legislacyjnego na nową ustawą – Ordynacja podatkowa.

			umożliwienie aby kilku pełnomocników posiadało uprawnienia do portalu. Konieczne jest także umożliwienie wyznaczania rodzajowych pełnomocników do doręczeń.	
91.	**Dział I Rozdział 6 i Dział III Rozdział 3**	**Poczta Polska S.A.**	Proponowane rozwiązania nie uwzględniają obowiązujących regulacji zawartych w ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw - która to ustawa dokonuje m.in. istotnej nowelizacji ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz.570) w kontekście funkcjonowania publicznego systemu identyfikacji elektronicznej oraz świadczenia usługi podpisu zaufanego. Na potwierdzenie powyższego wskazuje się, że Projekt w wielu miejscach posługuje się nadal definicją „podpisu potwierdzonego profilem zaufanym ePUAP', tj. definicji legalnej, która na mocy powyżej wskazywanej ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw (art. 29 pkt 1) lit. c) została uchylona. Pomimo uchylenia tej definicji w Projekcie m.in. w postanowieniach art. 47, art. 50, art. 55 § 4, nadal to pojęcie funkcjonuje. Zdaniem Poczty Polskiej S.A. - na tle przepisów postępowania podatkowego - wymagana jest ponowna weryfikacja rozwiązań dotyczących mocy wiążącej oświadczeń / dokumentów opatrzonych „podpisem zaufanym" (według używanej w Projekcie nomenklatury „podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP"), ze względu na niżej wskazane niejednoznaczne uregulowania. Dotyczy to składanych podpisów, zwłaszcza w sytuacji wszczęcia postępowania podatkowego, zarówno przez urząd podatkowy, jak i podatnika. Naszym zdaniem, dokumenty składane w postaci elektronicznej powinny być opatrywane - wyłącznie - kwalifikowanym podpisem elektronicznym, który posiada moc prawną podpisu własnoręcznego. Działania legislacyjne zmierzające do zrównania skutków prawnych profilu zaufanego ePUAP / obecnie „podpisu zaufanego" z podpisem własnoręcznym, szczególnie na gruncie przepisów postępowania podatkowego może budzić wątpliwości, bowiem przepisy krajowe nie są w tym zakresie jednoznaczne.	**Uwaga częściowo uwzględniona** W zakresie zastosowania w praktyce profilu zaufanego w postępowaniu podatkowym wypowiedział się ustawodawca w ustawie z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1544). Art. 10 pkt 2 tej ustawy wprowadził do obowiązującej Ordynacji podatkowej zmiany polegające na zastąpieniu użytych w różnym przypadku wyrazów „podpisem potwierdzonym profilem zaufanym ePUAP” - użytymi w odpowiednim przypadku wyrazami „podpisem zaufanym”. W projektowanych przepisach uwzględniono zmiany wynikające z ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o zmianie ustawy o usługach zaufania oraz identyfikacji elektronicznej oraz niektórych innych ustaw, jak również z ustawy z dnia 6 grudnia 2018 r. o zmianie ustawy o dowodach osobistych oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. z 2019 r. poz. 60), która wprowadziła nowy rodzaj podpisu, tj. podpis osobisty.

			W szczególności wskazać należy brzmienie nowelizowanego przepisu art. 20ae. ust.2 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2017 r. poz. 570) zgodnie z którym, „(...) „dane w postaci elektronicznej opatrzone podpisem zaufanym są równoważne pod względem skutków prawnych dokumentowi opatrzonemu podpisem własnoręcznym, chyba że przepisy odrębne stanowią inaczej". Przepisy odrębne, w wyżej wskazanym zakresie, to zwłaszcza rozporządzenie UE 910/2014 (elDAS), czy też regulacje Kodeksu cywilnego, które stanowią, że wyłącznie kwalifikowany podpis elektroniczny ma skutek prawny równoważny podpisowi własnoręcznemu. Nadto w treści uzasadnienia sporządzonego do projektu ustawy o usługach zaufania (druk sejmowy nr 2502), stwierdzono: „podpis zaufany (wg. aktualnej nomenklatury „podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP") nie stanowi - nawet - zaawansowanego podpisu elektronicznego, należy bowiem wskazać, iż nie spełnia on wymagania art. 26 lit. c rozporządzenia elDAS. Dostrzeżono to między innymi w raporcie ENISA z grudnia 2017 r., gdzie wskazuje się podpis potwierdzony profilem zaufanym jako przykład „innego podpisu krajowego". Wyżej wskazanych wątpliwości nie usuwa także definicja „podpisu zaufanego" zawarta w nowelizowanej ustawie z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz.U. z 2017 r. poz. 570), zgodnie z którą: „podpis zaufany - podpis elektroniczny, którego autentyczność i integralność jest zapewniana przy użyciu pieczęci elektronicznej ministra właściwego do spraw informatyzacji (...)".	
92.	**Art. 47**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Forma pisemna postępowania nie jest warunkiem, tylko jedną z zasad postępowania. W związku z tym należałoby przeredagować przepis nadając mu brzmienie: „Art. 47. Określony w ustawie wymóg formy pisemnej uważa się za zachowany, jeżeli..." albo „Art. 47. Określoną w ustawie formę pisemną uważa się za zachowaną, jeżeli...";	**Uwaga uwzględniona** Wyraz „warunek” zastąpiono wyrazem – „wymóg”.

93.	**Art. 47**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Forma pisemna postępowania nie jest warunkiem, w związku z tym należałoby przeredagować przepis nadając mu brzmienie: „Art. 47. Określony w ustawie wymóg formy pisemnej uważa się za zachowany, jeżeli..." albo „Art. 47. Określoną w ustawie formę pisemną uważa się za zachowaną, jeżeli...";	**Uwaga uwzględniona** Wyraz „warunek” zastąpiono wyrazem – „wymóg”.
94.	**Wykreślenie art. 48 § 5 oraz art. 301 § 4,5 i 7**	**Poczta Polska S.A.**	Intencją podatnika korzystającego z portalu podatkowego może być tylko dostęp do e-usług o charakterze informacyjnym - czy też spraw, które mogą być załatwiane poprzez czynność materialno-techniczną (np. złożenie deklaracji) - co nie oznacza jednocześnie, że podatnik w sposób świadomy decyduje się na e-komunikację w sytuacji wszczęcia postępowania podatkowego. Wprowadzenie domniemanej zgody, zwłaszcza podatnika/przedsiębiorcy na e-komunikację z urzędem podatkowym, wydaje się bardzo ryzykowne, nawet jeśli motywem projektowanych rozwiązań jest dalszy postęp w obszarze cyfryzacji. Zdaniem Poczty Polskiej S.A., każdy podatnik powinien mieć zagwarantowane prawo wyboru, czy wyraża w sposób świadomy wolę komunikowania się z urzędem podatkowym drogą elektroniczną, czy też woli komunikować się w sposób tradycyjny (papierowy). Jak wyżej wskazano, istnieją uzasadnione - naszym zdaniem - wątpliwości, co do mocy prawnej dowodów e-doręczania korespondencji, z pominięciem kwalifikowanej usługi zgodnej z elDAS, czy też mocy prawnej dokumentów opatrywanych różnymi podpisami elektronicznymi. Wskazać również należy na problem z gromadzeniem korespondencji dla celów dowodowych. W związku z tym, bezpieczeństwo obrotu wymaga, aby nadal każdy podatnik miał prawo w sposób świadomy, wyboru sposobu komunikowania z urzędem podatkowym - co nie oznacza jednocześnie, że przyjęcie tego rozwiązania spowolni proces cyfryzacji.	**Uwaga nieuwzględniona** W opinii projektodawców, jeżeli ktoś decyduje się korzystać z ePUAP-u powinien liczyć się z tym, że organy podatkowe pisma będą doręczać mu drogą elektroniczną. Nie ma przy tym znaczenia dla jakich celów dany podmiot korzystał z ePUAP-u.
95.	**Art. 52**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Przepis ten w § 1 nakłada na profesjonalnych pełnomocników (adwokatów, radców prawnych i doradców podatkowych) bezwzględny obowiązek posiadania adresu elektronicznego i udostępniania tego adresu organom podatkowym. Obowiązek ten nałożono również na przedsiębiorców, z wyłączeniem przedsiębiorców opodatkowanych wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą	**Uwaga uwzględniona**

			podatkową. Projektodawca nie uzasadnia dlaczego przyjął takie a nie inne kryterium wyłączające przedsiębiorców z obowiązku posiadania adresu elektronicznego. Chciał prawdopodobnie wyłączyć z tego obowiązku przedsiębiorców prowadzących działalność w małym rozmiarze. Chęć wyłączenia pewnego kręgu podatników z tego obowiązku wymusza przyjęcie pewnego kryterium. O ile należy wspierać rozwój komunikacji elektronicznej pomiędzy organami podatkowymi a podatnikami o tyle należy stwierdzić, iż przyjęte rozwiązanie wydaje się nie realizować prawdopodobnego celu wyłączenia i jest co najmniej dyskusyjne. Trudno bowiem racjonalnie wytłumaczyć z jakiego to powodu spółka kapitałowa i podatnik opodatkowany na ogólnych zasadach, prowadzący działalność gospodarczą małych rozmiarów (z rocznym przychodem w wysokości np. 30 000 zł) mają być podmiotami zobowiązanymi do posiadania adresu elektronicznego a podatnik opodatkowany w formie ryczałtu ewidencjonowanego (z rocznym przychodem w wysokości np. 1 000 000 zł) z takiego obowiązku byłby zwolniony. Dlatego wydaje się celowe, aby kryterium posiadania i udostępniania adresu elektronicznego był uzależniony od rozmiaru działalności i dotyczył wyłącznie średnich i dużych przedsiębiorców, zgodnie z definicją zawartą w ustawie Prawo przedsiębiorców.	
96.	**Art. 52**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Katowicach**	O ile stwierdzenie, że mamy do czynienia z profesjonalnym pełnomocnikiem nie nastręcza trudności, to konieczność badania (w szczególności przez gminne organy podatkowe) na etapie wstępnego postępowania jak zakwalifikować z punktu widzenia tego przepisu przedsiębiorcę może być kłopotliwe i wydłużać znacznie postępowanie, także przy prostych sprawach. Ustawa nie określa ponadto skutków nieposiadania i niewskazania adresu elektronicznego. Już pod rządami obecnie obowiązującej ustawy nie było jednolitości w ocenie skutków braku podania tego adresu przez profesjonalnych pełnomocników.	**Uwaga nieuwzględniona** Dostęp do CRP KEP umożliwi ustalenie statusu podatnika. Ponadto projektowane przepisy w odniesieniu do podmiotów, do których stosuje się doręczenia elektroniczne, nie przewidują sankcji w przypadku niepodania lub też nieposiadania adresu do doręczeń za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej.
97.	**Art. 52**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	W art. 52 słusznie wprowadzono obowiązek posiadania adresu elektronicznego przez profesjonalnych pełnomocników. W dotychczasowych przepisach bowiem z jednej strony jest obowiązek organu podatkowego doręczania na adres	**Uwaga aprobująca – nie wymaga odniesienia się**

			elektroniczny bądź w siedzibie organu, z drugiej strony natomiast brak jest wyraźnego przepisu nakładającego taki obowiązek na profesjonalnych pełnomocników.	
98.	**Art. 52 § 2**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Wątpliwość budzi konieczność posiadania adresu poczty elektronicznej. Osoby prowadzące działalność gospodarczą w malej skali lub podmioty postawione w stan likwidacji czy upadłości posługują się pocztą elektroniczną udostępnianą przez portale informacyjne, a korzystanie ze skrzynki email w innych przypadkach wymaga ponoszenia dodatkowych kosztów. Ordynacja podatkowa powinna przewidywać taki obowiązek wyłącznie w przypadkach, w których na taką formę komunikacji zgodzi się zobowiązany. Doręczanie przy użyciu komunikacji elektronicznej nie powinno stanowić reguły ogólnej (zob. art. 48 ust. 2 projektu ustawy), gdyż tą regułą jest forma pisemna. Należy także zwrócić uwagę na to, iż nie wszędzie w Polsce istnieje możliwość skorzystania z połączenia z siecią Internet, a przepis nie powinien wprowadzać obowiązku niemożliwego do wykonania. Ponadto nie wszyscy starsi wiekiem podatnicy posiadają umiejętności wymagane do stosowania komunikacji elektronicznej.	**Uwaga uwzględniona częściowo** Z zakresu obowiązku posiadania adresu elektronicznego wyłączono mikroprzedsiębiorców. Obowiązek obejmie podatników czynnych VAT, którzy są najlepiej przygotowani do komunikacji elektronicznej. W zakresie użytkowników podpisu zaufanego nie nakłada się bezwzględnego wymogu komunikacji elektronicznej. To rozwiązanie dotyczy jedynie tych, którzy podadzą adres elektroniczny w zgłoszeniu NIP. Podając ten adres podatnik świadomie wybierze formę komunikacji elektronicznej. Pisemność może być realizowana zarówno „na papierze”, jak też w dokumencie elektronicznym.
99.	**Art. 52 i 63**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Wątpliwości budzi konieczność posiadania przez pełnomocników adresu poczty elektronicznej. Biorąc pod uwagę przestrzeganie terminów postępowania może okazać się, iż nie z własnej winy (błąd pracownika organu przy wprowadzaniu adresu email do systemu, uznanie przez system, z którego korzysta pełnomocnik wiadomości jako spam, niedostarczenie poczty w związku z błędem operatora itp.) termin nie zostanie dochowany, a udokumentowanie braku winy ze strony pełnomocnika może okazać się trudne lub wręcz niemożliwe. Proszę zauważyć, iż osoby prowadzące działalność w małej skali posługują się pocztą elektroniczną udostępnianą przez portale informacyjne, a korzystanie ze skrzynki email w innych przypadkach wymaga ponoszenia dodatkowych kosztów. Ordynacja podatkowa powinna przewidywać taki obowiązek wyłącznie w przypadkach, w których na taką formę komunikacji zgodzi się zobowiązany. Doręczanie przy użyciu komunikacji elektronicznej nie powinno stanowić reguły ogólnej (zob. art. 48 ust. 2 projektu ustawy), gdyż tą regułą jest forma pisemna. Należy także	**Uwaga uwzględniona częściowo** Z zakresu obowiązku posiadania adresu elektronicznego wyłączono mikroprzedsiębiorców. Obowiązek obejmie podatników czynnych VAT, którzy są najlepiej przygotowania do komunikacji elektronicznej. W zakresie użytkowników podpisu zaufanego nie nakłada się bezwzględnego wymogu komunikacji elektronicznej. To rozwiązanie dotyczy jedynie tych, którzy podadzą adres elektroniczny w zgłoszeniu NIP. Podając ten adres podatnik świadomie wybierze formę komunikacji elektronicznej. Pisemność może być realizowana zarówno „na papierze”, jak też w dokumencie elektronicznym. Ponadto obowiązek komunikacji elektronicznej z pełnomocnikiem dotyczy tylko pełnomocników profesjonalnych, czyli radców prawnych, adwokatów oraz doradców podatkowych, co obowiązuje już aktualnie. **Uwaga niezasadna** Obowiązek posiadania oraz wskazania adresu elektronicznego został nałożony na profesjonalnych pełnomocników będących

			zwrócić uwagę na to, iż nie wszędzie istnieje możliwość skorzystania z połączenia z siecią Internet, a przepis nie powinien wprowadzać obowiązku niemożliwego do wykonania. Ponadto z brzmienia art. 69 § 2 wynika, że pełnomocnik ma obowiązek zawiadomienia organu o zmianie adresu do doręczeń lub adresu elektronicznego, co oznacza, iż przewidziano w nim możliwość komunikacji w formie pisemnej.	radcami prawnymi, adwokatami oraz doradcami podatkowymi; zatem nie dotyczy on pełnomocników nieprofesjonalnych, który mogą kontaktować się z organem podatkowym za pomocą pisma; jednocześnie organ podatkowy będzie zobowiązany wyjaśnić kwestie błędnego (omyłkowo wskazanego) adresu elektronicznego w taki sam sposób jak wyjaśnia uchybienia formalne w pismach.
100.	**Art. 53 ust. 1**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	W przepisie art. 53 ust. 1 projektu, dotyczącym sposobów składania deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej, brak wskazanych wprost sposobów przekazywania deklaracji (tj. elektroniczna skrzynka podawcza lub portal podatkowy). Nie należy zapominać, iż przepisy oprócz charakteru prawotwórczego mają również charakter informacyjny. Jest to o tyle istotne, iż w dalszej część projektu (art. 55 § 4) zaproponowano dotkliwą sankcję w postaci bezskuteczności czynności w przypadku niewłaściwego złożenia deklaracji środkami komunikacji elektronicznej;	**Uwaga nieuwzględniona** Projektowana ustawa zawiera upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w porozumieniu z ministrem właściwym do spraw informatyzacji, w drodze rozporządzenia: 1) sposobu przesyłania deklaracji, wniosków i innych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej; 2) rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne rodzaje deklaracji, wniosków lub innych dokumentów.
101.	**Art. 54 pkt 2**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy doprecyzowanie o jakim podpisie jest mowa, ponieważ w projekcie rozróżnia się kwalifikowany podpis elektroniczny lub podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP. Wydaje się, że obie formy podpisu powinny być dopuszczone i zdefiniowane w słowniczku, jako podpis elektroniczny.	**Uwaga nieuwzględniona** Pojęcia specjalistyczne dotyczące technologii informatyczno – komunikacyjnych regulują inne akty prawne, w tym rozporządzenie eIDAS oraz ustawa o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne.
102.	**Art. 54 pkt 2**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Proponujemy doprecyzowanie o jakim podpisie jest mowa, ponieważ w projekcie rozróżnia się kwalifikowany podpis elektroniczny lub podpis potwierdzony profilem zaufanym ePUAP. Wydaje się, że obie formy podpisu powinny być dopuszczone i zdefiniowane w słowniczku, jako podpis elektroniczny.	**Uwaga nieuwzględniona** Pojęcia specjalistyczne dotyczące technologii informatyczno – komunikacyjnych regulują inne akty prawne, w tym rozporządzenie eIDAS oraz ustawa o informatyzacji podmiotów realizujących zadania publiczne.
103.	**Art. 55 § 4**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	W ocenie Związku jest to sankcja zbyt dolegliwa. Proponujemy, aby w przypadku błędnego wniesienia wniosku środkami komunikacji elektronicznej, zawiadomienie organu, o którym mowa w zdaniu 2, zawierało wyznaczenie terminu do dokonania czynności w sposób prawidłowy. Czynność dokonana w terminie wywołuje skutki od chwili jej	**Uwaga nieuwzględniona** Składanie wniosków drogą elektroniczną jest obowiązkiem tylko w przypadku organów administracji publicznej. W pozostałych przypadkach nie ma takiego obowiązku. Skoro zatem określony podmiot decyduje się na złożenie wniosku drogą elektroniczną musi zadbać żeby czynność taka była dokonana zgodnie z

			pierwotnego dokonania.	odrębnymi wymogami. Z drugiej strony rozwiązanie takie wyeliminuje konieczność procedowania w przypadku wniosków składanych np. na adres e-mail organu lub pracownika organu podatkowego.
104.	**Art. 56 § 2**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Obawy nasze budzi rozróżnienie, które przyczyny techniczne będą uznawane za niezależne od składającego, a które będą od niego zależne. Dodatkowo obawy budzi to, w jaki sposób składający ma tę niezależność wykazać (np. zanikający sygnał czy błąd systemu);	**Uwaga nieuwzględniona** Rezygnacja z kwestionowanej regulacji byłaby rozwiązaniem niekorzystnym z punktu widzenia podmiotu składającego deklarację, wniosek itp.
105.	**Dział I Rozdział 7 Reprezentacja i pełnomocnictwo**	**Związku Banków Polskich**	Z punktu widzenia banków konieczne jest uregulowanie w Ordynacji podatkowej (pomimo decyzji Komisji) pełnomocnictwa rodzajowego, albo dopuszczenie w ramach instytucji pełnomocnika ogólnego upoważnienia do reprezentowania w sprawie konkretnego podatku. Jednocześnie dopuszczenie możliwości ustanowienia wyłącznie jednego przedstawiciela jako pełnomocnika do doręczeń przy skali korespondencji kierowanej do banku może wpływać na brak możliwości zachowania terminów. Konieczna jest zatem możliwość wyznaczania rodzajowych pełnomocników do doręczeń. Zgodnie z art. 13 pkt. 20 projektu Ordynacji podatkowej pod pojęciem zobowiązanego rozumie się podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego. Natomiast w propozycji art. 61 §1 wskazano, iż zobowiązany może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jego osobistego działania. Powyższe, w korelacji z kierowanymi zapytaniami i wezwaniami z organów podatkowych oznacza konieczność każdorazowego udzielania odpowiedzi przez pełnomocnika ogólnego lub wyznaczanie każdorazowo pełnomocnika szczególnego, co pozostaje w sprzeczności z celem wprowadzenia w 2016 roku instytucji pełnomocnictwa ogólnego, tj. zniesienia uciążliwości związanej z obowiązkiem przedkładania pełnomocnictwa lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa do akt każdej sprawy podatkowej. Alternatywnym rozwiązaniem pozostaje utworzenie katalogu spraw, które nie wymagają posiadania pełnomocnictwa ogólnego czy szczególnego (np. oświadczenia w zakresie wiedzy zobowiązanego kierowane do organów podatkowych).	**Uwagi niezasadne** Instytucja pełnomocnictwa ogólnego ma właśnie na celu wskazanie osoby do „kontaktu” z organami podatkowymi, bez konieczności składania pełnomocnictwa przy podejmowania konkretnej czynności. Instytucja pełnomocnictwa ogólnego sprawdziła się w praktyce (ok. 96 000 pełnomocników ogólnych na dzień 21 listopada 2018 r). Wprowadzenie pełnomocnictwa ogólnego ograniczonego do konkretnego podatku stanowiłoby właśnie zaprzeczenie podstawowej zasadzie tej instytucji; Wskazanie jednego z pełnomocników jako pełnomocnika do doręczeń ma na celu wyeliminowanie możliwości, że to organ podatkowy decyduje samodzielnie o tym, któremu z pełnomocników doręcza pisma (korespondencję). Ustanowienie jednego pełnomocnika jako pełnomocnika do doręczeń nie nakłada na niego obowiązku aby wszystkie czynności wykonywał osobiście (samodzielnie). W imieniu innego podmiotu niż osoba fizyczna musi występować podmiot uprawniony do reprezentowania, zatem nie można uznać za zasadną konstrukcji z której wynika, że oświadczenia w imieniu zobowiązanego składają osoby nie będące ani osobami reprezentującymi ani pełnomocnikami.

106.	**Uregulowania dotyczące pełnomocnictwa**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	1. Art. 61 § 1 pOp - wyczerpująco określa kto może działać przez pełnomocnika. Uprawnienie takie nadane zostaje **zobowiązanemu** i **zainteresowanemu.** Kim jest zobowiązany wyjaśnia przepis art. 13 pkt 20 pOp, enumeratywnie wyliczając podatnika, płatnika, inkasenta, osobę trzecią i następcę prawnego. Natomiast kim jest „zainteresowany" projekt Ordynacji podatkowej nie wyjaśnia w ogóle. Będzie to miało swe następstwa w toku wykładni tych przepisów. Z uzasadnienia projektu Op zdaje się wynikać, że jego autorzy przypisują pojęciu „zobowiązany" szersze znaczenie, niż pojęciu „strona" rezerwując dla tego drugiego określenia miejsce jedynie w postępowaniu podatkowym. Tym założeniom przeczy potoczne znaczenie przypisywane owym terminom. Otóż w postępowaniu podatkowym występują nie tylko zobowiązani do ponoszenia, w myśl art. 84 Konstytucji RP m.in. podatków, czyli wszyscy, lecz także ci, którzy mają roszczenia wobec organów podatkowych, a więc mających **swój własny** interes prawny w domaganiu się załatwienia ich słusznej sprawy (choćby zastosowania art. 411 § 1 pOp). Przed organem nie występują oni zatem jako zobowiązani, chyba, że wobec własnego interesu, ale jako uprawnieni do żądania odpowiedniej czynności organu podatkowego. Są oni wówczas niezobowiązaną stroną w postępowaniu podatkowym. Mogą to być także owi zainteresowani. Mogą to być wreszcie wymienione wyżej osoby trzecie, których słowniczek pojęciowy art. 13 pOp również nie definiuje. Art. 138 a dOp, stanowi, że strona może działać przez pełnomocnika. Projekt używając tego określenia w wielu unormowaniach, podaje zarazem w art. 293 § 1 jak należy je rozumieć. Konsekwentnie twierdząc, że stroną w postępowaniu podatkowym jest zobowiązany jednocześnie popełnia błąd logiczny objaśniając, że jest to ta osoba, która z **uwagi na swój interes prawny** w n o s i o dokonanie czynności organu podatkowego. Dodać też wreszcie należy, że organizacja społeczna, o której projekt Op pisze w art. 294 § 3, uczestniczy w postępowaniu podatkowym „na prawach strony" nie musi być	Ad 1. Uwaga bezprzedmiotowa. Utworzenie definicji „zainteresowanego" nieobarczonej ryzykiem np. zbyt szerokiej nie wydaje się możliwe. Nie przewiduje się wprowadzenia definicji tego pojęcia. Pozostała część uwagi wyraża aprobującą opinię wobec projektu. Nie wymaga więc odniesienia się do niej.

			zobowiązanym, podobnie jak prokurator, któremu na mocy art. 723 przysługują z kolei „prawa strony" oraz na mocy art. 726 Rzecznik Praw Obywatelskich i Rzecznik Praw Podatnika. Przedstawione powikłania legislacyjne, zdaniem Rady, powinny zostać poddane stosownej korekcie. Dla porównania blisko 70 lat przetrwała definicja zawarta w art. 28 KPA, która po prostu głosi, że stroną jest każdy, czyjego interesu prawnego lub obowiązku dotyczy postępowanie albo kto żąda czynności organu ze względu na swój interes prawny lub obowiązek. 2. Uogólniając, zasadnicza różnica pomiędzy przepisami projektu Ordynacji podatkowej, a tekstem aktualnie obowiązującym sprowadza się do umożliwienia działania podatnikowi za pośrednictwem pełnomocnika, także w sytuacjach, gdy nie toczy się żadne postępowanie. Na akceptację zasługuje rozszerzenie zakresu pełnomocnictwa szczególnego art. 71 pOp poza postępowanie podatkowe Rada proponuje też regulacje dotyczące wszystkich pełnomocników, którzy są nierezydentami (art. 63 § 2), które należy ocenić jako przydatne w rozpatrywaniu spraw dotyczących obrotu transgranicznego. Reasumując - poszczególne przepisy rozdziału 7 działu I projektu Ordynacji podatkowej w stopniu zbilansowanym starają się poprawić sytuację procesową organów i wzmocnić ochronę prawną podatników. Działając według zasad postępowania i korzystając we właściwym stopniu z opisanej instytucji, podatnik oraz organy wymienione w projekcie Ordynacji podatkowej są w stanie działać w zaufaniu do państwa w warunkach swobodnego przepływu towarów i kapitału rodzącego nieunikniony kurs kolizyjny z regulacjami zwalczającymi tzw. sztuczne korzyści podatkowe.	Ad. 2. Uwaga bezprzedmiotowa. W projekcie ustawy zaproponowano regulację dotyczącą wszystkich pełnomocników, którzy są nierezydentami, co zapewni komunikację z osobą, która nie przebywa na terytorium RP. Przepis art. 56 § 1 i 2 precyzuje szczegółowe dane, jakie powinny być zawarte w treści pełnomocnictwa mające na celu zidentyfikowanie mocodawcy i pełnomocnika. W przypadku, gdy pełnomocnik nie posiada identyfikatora podatkowego, ma on obowiązek wskazać numer służący do identyfikacji dla celów podatkowych nadany w jego państwie. Pełnomocnik ten ma również obowiązek wskazać swój adres elektroniczny.
107.	**Art. 60**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Przedmiotowy przepis w § 1 nakłada na organy podatkowe obowiązek występowania do sądu z wnioskiem o ustanowienie kuratora dla osoby fizycznej w okolicznościach, gdy osoba ta jest uznawana za nieobecną a w sprawach niecierpiących zwłoki. Na tle tak sformułowanego przepisu pojawiają się wątpliwości czy nie jest on sformułowany zbyt	**Uwaga niezasadna.** Osoba fizyczna mająca swoich ustawowych przedstawicieli, pomimo tego, że nie posiada zdolności do czynności prawnych nie będzie wymagała ustanowienia kuratora, działa bowiem *tylko* przez swoich ustawowych przedstawicieli (art. 50 § 2); obowiązujące przepisy w tym zakresie, pomimo, że brzmią

			ogólnie, bez wskazania dodatkowych przesłanek uznawania osoby za osobę nieobecną. Zgodnie z poglądami doktryny i orzecznictwa, osobą nieobecną określa się osobę nieznaną z miejsca pobytu, co do której istnieje prawdopodobieństwo, iż przebywa ona poza granicami kraju. Należy zważyć na szeroki zakres korzystania przez obywateli z wynikającej z prawa wspólnotowego, zasady swobody przemieszczania się i przepływu pracowników. Rodzi to częstokroć skutek w postaci czasowej zmiany miejsca zamieszkania i wielomiesięcznej nieobecności w kraju. Brak realizacji obowiązku organu wystąpienia do sądu o ustanowienie kuratora będzie mógł być odczytywany jako uchybienie stanowiące podstawę wznowienia postępowania, dlatego też prawdopodobnie organy będą „hurtowo" kierowały wnioski do sądów o ustanowienie kuratorów. Stan ten dodatkowo pogłębi i tak już znaczny stopień niewydolności sądów i przewlekłość postępowań sądowych. Efekt tego działania może powodować jednak dodatkowe komplikacje prawno-procesowe, np. w związku z powrotem osoby fizycznej do kraju w okresie pomiędzy złożeniem przez organ wniosku do sądu a dokonaniem przez sąd stosownego rozstrzygnięcia. W projektowanym akcie brak jest regulacji dotyczących nałożenia na osobę wyjeżdżającą z kraju do innego państwa członkowskiego Unii Europejskiej chociażby obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju. W tym zakresie niezbędna wydaje się konieczność uzupełnienia regulacji dotyczących ustanawiania pełnomocnika do doręczeń w kraju dla osoby fizycznej niebędącej, w dacie wyjazdu, stroną toczącego się postępowania. Do rozważenia w tym zakresie pozostaje propozycja reaktywacji uchylonego z dniem 01.01.2016 r. art. 147 § 1 Ordynacji podatkowej, z tym jednak zastrzeżeniem, że regulacja powinna dotyczyć osoby fizycznej nie będącej stroną postępowania. Oprócz niedookreślenia pojęcia osoby fizycznej, projektodawca zdecydował się na zastosowanie zaskakująco szerokiego zakresu podmiotowego. Mianowicie mowa jest o każdej osobie fizycznej niemającej zdolności do czynności prawnych. Takie rozciągnięcie hipotezy projektowanej normy jest nieuzasadnione, ponieważ osoby te co do zasady mają już	identycznie jak projektowane nie spowodowały praktyki jak opisywana w zgłoszonej uwadze; Instytucja *tymczasowego pełnomocnika szczególnego* wydaje się być tą która odpowiada potrzebom opisanym w uwadze, to znaczy potrzebie zapewnienia komunikacji z osobą, która opuszcza terytorium RP. Ustanowienie pełnomocnika do doręczeń w kraju (art. 65) będzie nie uprawnieniem, ale obowiązkiem strony postępowania. Przy czym ten obowiązek będzie dotyczył tylko podmiotu w stosunku do którego wszczęto postępowanie podatkowe. W tym zakresie utrzymano dotychczasową zasadę. Proponuje się, aby strona, która zmieniła adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej, miała obowiązek ustanowienia krajowego pełnomocnika do spraw doręczeń, z tym że pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany bez względu na okres przebywania poza granicami kraju (art. 65 § 1 pkt 1). Usprawni to przebieg postępowania podatkowego prowadzonego wobec osób przebywających czasowo za granicą, w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej, niezależnie od czasu trwania wyjazdu. Jednocześnie obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń będzie obowiązywał w stosunku do osób niemających miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej. Pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany, gdy nie ustanowiono pełnomocnika ogólnego lub szczególnego albo gdyby nie było możliwe doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Niezasadne wydaje się rozszerzenie dotychczas obowiązującej zasady tj. obowiązku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń dla osób wyjeżdżających do innego kraju członkowskiego UE, w związku z wyrokiem Trybunału Sprawiedliwości UE z dnia 19.12.2012 r. wydanym w sprawie prejudycjalnej Alder et Alder (C-325/11) dotyczącym art. 1135^5 k.p.c., zgodnie z którym regulacja, nakazująca wskazanie pełnomocnika dla doręczeń, powinna być ograniczona do sytuacji, w której strona ma miejsce zamieszkania lub zwykłego pobytu w państwie, które nie jest członkiem Unii Europejskiej.

			przedstawiciela (np. rodzice w przypadku osób nieletnich, opiekunowie osób ubezwłasnowolnionych). Zatem ustanawianie kuratora jest zupełnie bezprzedmiotowe.	
108.	**Art. 61 § 4**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy wykreślenie ostatniego zdania, ponieważ w razie zaistnienia wątpliwości co do podpisu mocodawcy oraz jego uwierzytelnienia przez wymienione w tym przepisie osoby, organ powinien zawiadomić odpowiednie organy co do podejrzenia popełnienia przestępstwa przeciwko dokumentom	**Uwaga niezasadna.** Konstrukcja przepisu jest identyczna jak w obecnie obowiązującym art. 138a § 4 zdanie drugie o.p. i sprawdziła się w praktyce; również w innych aktach regulujących postępowanie przed organami administracji istnieją identyczne uregulowania (art. 33 § 3 kpa). W przypadku, gdy organ podatkowy poweźmie wątpliwości, co do podpisu strony, może zażądać urzędowego poświadczenia tego podpisu.
109.	**Art. 64 § 1**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Brak uregulowania sytuacji, gdy zobowiązany nie wskazuje jednego z pełnomocników jako pełnomocnika do doręczeń, zatem powstaje wątpliwość – komu wówczas doręcza pisma organ podatkowy?	**Uwaga niezasadna.** W przypadku, gdy nie zostanie wskazany pełnomocnik do doręczeń przez zobowiązanego to wyboru, komu doręczyć pismo dokona samodzielnie organ podatkowy. Zagadnienie zostało uregulowane w art. 325 § 4 projektowanej ustawy.
110.	**Art. 66**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy odstąpienie od obowiązkowego korzystania z wzorów pełnomocnictw, ich wypełnianie w praktyce sprawia trudność, wystarczy aby dokument pełnomocnictwa był złożony wg ustawowego wzoru (tj. zawierał wszystkie wymagane wzorem elementy, a nie na ustawowym wzorze, z wyjątkiem składanych w postaci elektronicznej.	**Uwaga zasadna.**
111.	**Art. 67**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Doprecyzowanie zakresu odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu cywilnego w odniesieniu do pełnomocnictw. W kodeksie cywilnym przewiduje się pełnomocnictwo ogólne (w ramach zwykłego zarządu), pełnomocnictwo rodzajowe (przekraczające zwykły zarząd), pełnomocnictwo do konkretnej czynności. Projekt ustawy przewiduje: pełnomocnictwo ogólne, szczególne, do doręczeń w kraju, szczególne tymczasowe, do podpisywania deklaracji. Pełnomocnictwa definiuje się w tych dwóch aktach, co do zasady inaczej. W związku z tym zachodzi konieczność doprecyzowania zakresu odpowiedniego stosowania przepisów Kodeksu cywilnego w odniesieniu do pełnomocnictw.	**Uwaga niezasadna.** Brzmienie art. 60 nie wymaga doprecyzowania. Ordynacja podatkowa reguluje kwestie pełnomocnictwa w sprawach podatkowych. Dopiero w przypadku, gdy jakiś zakres nie został uregulowany odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy kodeksu cywilnego czy kodeksu postępowania cywilnego. Art. 60 jest odpowiednikiem obecnego art. 138o Ordynacji podatkowej. Obecne uregulowania mają 20 lat doświadczeń w ich stosowaniu i do tej pory, zakres odpowiedniego stosowania przepisów k.c. i k.p.c. nie budził wątpliwości w praktyce. Przykładowo można wskazać, że w zakresie nieuregulowanym w rozdziale 7 stosuje się m.in.. art. 101, 106 i 107 k.c. czy art. 91 pkt 2, art. 93 i 96 k.p.c.
112.	**Art. 68 § 2**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze**	Zmiany wymaga przepis art. 68 § 2 (będącego odpowiednikiem 138d § 2), w którym wskazuje się że „za pełnomocnika ogólnego strony w sprawach podatkowych	**Uwaga niezasadna.** Poważne wątpliwości budzi możliwość pełnienia przez kuratora ustanowionego na podstawie przepisów prawa cywilnego roli

			uznaje się kuratora wyznaczonego przez sąd na wniosek organu podatkowego". Niepotrzebne jest ograniczanie w tym przepisie się jedynie do kuratorów, wyznaczonych na wniosek organu. W przypadku kuratorów wyznaczonych przed nowelizacją kodeksu cywilnego zasadniczo nie są oni uprawnieni do występowania w sprawach podatkowych, przy czym sąd jedynie może rozszerzyć zakres ich uprawnień. W przypadku nowych kuratorów są oni powoływani na wniosek różnych podmiotów, niekoniecznie organów podatkowych, przy czym nowi kuratorzy mają uprawnienie do reprezentowania podmiotu m.in. w sprawach podatkowych. Dlatego też wszyscy kuratorzy powinni być traktowani jako pełnomocnicy ogólni. Problem jest o tyle istotny, ponieważ część ze spółek jako sposób unikania bądź przewlekania spraw wydaje się traktować sytuację, kiedy dotychczasowy zarząd jest odwoływany, bez powołania nowego, a powołani przez sąd kuratorzy nie podejmują skutecznych działań celem powołania władz spółki, ani nie składają wniosków o upadłość. Dlatego też wszyscy kuratorzy powinni być wyposażeni w kompetencję występowania w sprawach jak pełnomocnicy ogólni, a w tym celu należałoby skreślić sformułowanie „na wniosek organu podatkowego";	„aktywnego" uczestnika postępowania podatkowego; jest on co do zasady umocowany do powołania organów osoby prawnej; zatem tylko kurator powołany w związku z art. 61 § 2 o.p. jako w pełni znający zakres swoich obowiązków, może być obciążony obowiązkiem bycia pełnomocnikiem ogólnym w sprawach podatkowych.
113.	**Art. 68 § 3**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Określenie sposobu udokumentowania problemów technicznych uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego, jego zmianę, odwołanie lub wypowiedzenie, w postaci elektronicznej, jak również trybu przekazywania pełnomocnictw złożonych w formie papierowej do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw. Projekt ustawy (art. 68 §3) wymaga, aby pełnomocnictwo ogólne było składane w formie elektronicznej według określonego wzoru do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. W przypadku problemów technicznych pełnomocnictwo może być złożone w organie podatkowym w postaci papierowej według określonego wzoru. Powstaje problem praktyczny, kto będzie stwierdzał fakt niemożliwości przekazania pełnomocnictwa w formie elektronicznej? Na podstawie jakiego źródła samorządowy organ podatkowy będzie miał wiedzę o prawnej podstawie przyjęcia pełnomocnictwa ogólnego w postaci papierowej? Projekt ustawy nie reguluje trybu przekazywania pełnomocnictw złożonych w formie papierowej do	**Uwaga niezasadna**. Instytucja pełnomocnictwa ogólnego jest odpowiednikiem obecnie obowiązującej. Pełnomocnictwo ogólne jest składane do Szefa KAS, więc to ten organ weryfikuje ewentualne nieprawidłowości. Uznaje się, że jedynie wystąpienie problemów technicznych w funkcjonowaniu portalu podatkowego lub w funkcjonowaniu CRPO, uniemożliwiających złożenie pełnomocnictwa ogólnego elektronicznie, obliguje Szefa KAS do przyjęcia pełnomocnictwa ogólnego w formie pisemnej. Pełnomocnictwa ogólne będą gromadzone w informatycznej bazie danych zwanej "Centralnym Rejestrem Pełnomocnictw Ogólnych" i dostępne na bieżąco dla wszystkich organów podatkowych. Wynika to wyraźnie z brzmienia art. 61 § 4 i art. 63 § 2 projektowanej ustawy (organizacja CRPO).

			Centralnego Rejestru Pełnomocnictw.	
114.	**Art. 71 § 1**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Objęcie pełnomocnictwem szczególnym z mocy prawa - poza działaniem we wskazanej sprawie podatkowej - do działania w sprawie: nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, kosztów postępowania i kary porządkowej jest nieuzasadnionym i bezprawnym rozszerzeniem rozporządzenia woli zobowiązanego, a także sprawi, iż pełnomocnik ustanowiony tylko do określonej sprawy będzie zobowiązany z mocy prawa do wykonania czynności nie objętej umową z mocodawcą.	**Uwaga niezasadna.** Zobowiązany, ustanawiając pełnomocnika szczególnego, oraz pełnomocnik będzie znał treść art. 64 § 1 o.p., zatem nie może być mowy o nieprzewidywalnym rozszerzeniu obowiązków pełnomocnika skoro ten zakres wprost wynika z ustawy.
115.	**Art. 71 § 4**	**Business Centre Club**	1.Planowane rozwiązania nowej Ordynacji podatkowej, w zakresie w jakim przewidują uporządkowanie przepisów dotyczących pełnomocnictw oraz wprowadzenie szerszego zakresu, do którego z mocy prawa będą upoważnieni pełnomocnicy (art. 71 § 1 i 2) należy co do zasady uznać za prawidłowe. Przyczyni się to bowiem do zwiększenia pewności, że w sytuacji w której przedsiębiorca powierza swoją sprawę pełnomocnikowi (np. doradcy podatkowemu, radcy prawnemu czy adwokatowi), cała korespondencja jej dotycząca trafi do tego pełnomocnika. Dodatkowo zmniejszy to liczbę dokumentów, które podatnik musi złożyć do akt sprawy. 2.Wątpliwości budzi jednak pozornie niewielka zmiana, która jednak może znacząco przyczynić się - w sposób negatywny - na praktykę stosowania tych przepisów. Chodzi o projektowany art. 71 § 4 - zgodnie z tym przepisem, pełnomocnictwo szczególne udzielone na piśmie składa się do akt według określonego wzoru (obecnie wzorem tym jest formularz PPS-1). Nowością jest drugie zdanie stanowiące, że w razie braku udzielenia pełnomocnictwa według określonego wzoru stosuje się odpowiednio przepisy dot. wezwania do uzupełnienia braków formalnych. Czytając projektowane przepisy można dojść do wniosku, że od chwili ich wprowadzenia każde pełnomocnictwo będzie musiało być podpisane przez podatnika / mocodawcę na formularzu. Może nie być zatem wystarczającym udzielenie pełnomocnictwa w formie pisemnej przez mocodawcę (w	**Ad. 1 Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.** **Ad. 2 Uwaga zasadna.**

			formie zwykłego „papierowego” pełnomocnictwa, którego np. treść i wersję językową można modyfikować, a które jednak posiada wszystkie, wymagane dane z art. 63 § 1), a następnie jego przeniesienie, uwierzytelnienie stosunku pełnomocnictwa przez profesjonalnego pełnomocnika (radcę prawnego, adwokata, doradcę podatkowego) i złożenie do akt sprawy już na urzędowym formularzu (obecnie to PPS-1). Taki wniosek rodzi natomiast daleko idące konsekwencje, które w wielu wypadkach znacząco utrudnią lub wręcz uniemożliwią ustanowienie pełnomocnika przez podatnika. Dotyczy to zwłaszcza pełnomocnictw, udzielanych przez podatników, którzy są zagranicznymi podmiotami (w tym spółek z osobami z innych krajów w zarządzie). Ponieważ wzory formularzy (obecnie) są dostępne jedynie w wersji polskiej trudno oczekiwać, że podatnik, nieznający języka polskiego, świadomie i bez żadnych obiekcji, podpisze dokument, którego nie rozumie. Co więcej w wielu jurysdykcjach brak jest dokumentów, będących odpowiednikiem polskiego KRS, którymi można udowadniać uprawnienie osób podpisujących pełnomocnictwo do działania w imieniu podatnika. Często w takich wypadkach korzysta się z tzw. poświadczeń notarialnych, tj. oficjalnych dokumentów poświadczonych m.in. przez zagranicznego notariusza, potwierdzających umocowanie osób, podpisujących pełnomocnictwo. Nietrudno natomiast wyobrazić sobie, że notariusze zagraniczni będą mieli opory w poświadczaniu dokumentów, które są w całości w języku polskim. Podobny problem może wystąpić również m.in. w przypadku uzyskiwania dokumentów Apostille. W związku z powyższym proponujemy zmianę przepisu art. 71 § 4, w taki sposób, że wyrażenie „W przypadku braku udzielenia pełnomocnictwa według określonego wzoru” zastąpi się wyrażeniem „W przypadku braku złożenia pełnomocnictwa według określonego wzoru”. Spowoduje to, że aktualna zostanie dotychczasowa praktyka. Aby udzielić pełnomocnictwa wystarczającym będzie zatem podpisanie go w „zwykłej”, dokumentowej formie (zawierającej wymagane przez przepisy informacje). Profesjonalny pełnomocnik natomiast i tak będzie zobowiązany do przeniesienia treści pełnomocnictwa i złożenia jego odpisu do akt sprawy na	

			urzędowym formularzu. Alternatywą do powyższego byłoby w istocie wprowadzenie formularzy pełnomocnictw nie tylko w wersji polskiej ale również przykładowo angielskiej, niemieckiej, francuskiej, rosyjskiej, etc.	
116.	**Dział I. Rozdział 7 Oddział 5.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Oddział 5. powtarza obecne regulacje art. 138l - 138m. Jednak wydaje się, że zarówno obecny jak i projektowany stany prawne tworzą niedopuszczalną fikcję prawną. Po pierwsze, duży niepokój budzi próba przypisania uprawnienia organowi do wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego, pomimo że sam jest drugą stroną postępowania, a co więcej, ma on uprawnienia władcze w stosunku do osoby nieobecnej. Jest to sprzeczne z istotą pełnomocnictwa, które może jedynie pochodzić od strony, a nie od organu czy strony przeciwnej i jest niedopuszczalne, bowiem narusza zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu i prowadzi do podporządkowania pełnomocników organom. Co więcej, samo określenie „tymczasowego pełnomocnictwa szczególnego" jest mylące, bo właśnie sugeruje pewien związek pełnomocnika ze stroną, którego tak naprawdę nie ma. Ta sprzeczność z istotą pełnomocnictwa omawianej instytucji rodzi kolejne absurdy praktyczne. Warto zwrócić uwagę na nieodwracalność skutków działania takiego pełnomocnika na rzecz strony, która nie ma o jego istnieniu pojęcia. Ponadto zazwyczaj wykonywanie przez te osoby czynności na odpowiednim poziomie merytorycznym jest bardzo utrudnione lub nawet niemożliwe z uwagi na brak kontaktu ze stroną, brak odpowiedniej wiedzy o sprawie, lub dostępu do dokumentów. Nie wspominając o niewiadomym zakresie odpowiedzialności tak ustanowionego falsus prokuratora. Dodatkowo wiele aspektów zniechęca profesjonalistów do podejmowania tego rodzaju roli z uwagi na możliwość podnoszenia przez stronę roszczeń odszkodowawczych, czy utraty zaufania klientów wskutek „legalizowania" działania organów przeciwko podatnikom. Naszym zdaniem wszystkie powyższe zarzuty przekonują, że instytucja tymczasowego pełnomocnictwa szczególnego powinna zostać wykreślona z ordynacji, tym bardziej że stanowi częściową próbę obejścia przepisów o obowiązku sądowego wyznaczenia kuratora.	**Uwaga niezasadna.** Proponowane regulacje, jak wynika z samego uzasadnienia zgłoszonej uwagi, są powtórzeniem regulacji obowiązujących od 2 lat; regulacje te sprawdziły się w praktyce stosowania prawa podatkowego; zasadniczą kwestią jest to, że tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym może być tylko osoba profesjonalnie zajmująca się obsługą prawną co gwarantuje, że prawa strony będą należycie reprezentowane. Za utrzymaniem instytucji tymczasowego pełnomocnika szczególnego przemawia też ekonomika procesowa i postulat szybkiego załatwienie sprawy. Tymczasowy pełnomocnik szczególny będzie wyznaczany dla nieobecnej osoby fizycznej jedynie w przypadku zaistnienia sprawy niecierpiącej zwłoki. Z kolei dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej – w przypadku braku jej organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw. Ustanowiony w takim trybie pełnomocnik tymczasowy byłby upoważniony do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd. Nie można zatem mówić o próbie obejścia przepisów o obowiązku sądowego wyznaczenia kuratora.

117.	**Art. 73 i następne**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Bardzo ciekawą propozycją jest pełnomocnictwo szczególne tymczasowe dla osoby nieobecnej (art. 73 i n.), natomiast należałoby wprowadzić taką instytucję nie tylko dla osoby nieobecnej (art. 60 § 1), ale także dla osób prawnych i jednostek organizacyjnych, które nie mogą podejmować działań wskutek braku powołanych do tego organów (art. 60 § 2).	**Uwaga bezprzedmiotowa.** W art. 67 § 1 projektu wskazano, że pełnomocnika szczególnego tymczasowego można ustanowić także w przypadku braku powołanych do tego organów.
118.	**Art. 75**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Rekomendujemy, aby art. 75 regulował nie tylko kwestie wysokości wynagrodzenia oraz kosztów, ale także wskazywał organ właściwy do jego wypłaty. Liczne przypadki osób będących tymczasowymi pomocnikami szczególnymi pokazują, że brak wyraźnego określenia tej kwestii zarówno w obecnym stanie prawnym, jak i projektowanym, powoduje rozbieżne interpretacje organów. W efekcie osoby te nie otrzymują wypłaty wynagrodzenia.	**Uwaga niezasadna.** Wynagrodzenie pełnomocnika szczególnego tymczasowego jest elementem kosztów postępowania; ordynacja podatkowa kwestie kosztów postępowania reguluje szczegółowo. Natomiast koszty ustanowienia i działania adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego ustanowionego tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym będzie ponosił Skarb Państwa, województwo, powiat lub gmina reprezentowane przez organ występujący o ustanowienie takiego pełnomocnika (art. 504 § 2).
119.	**Art. 76 § 1, 2 i 4**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 76. § 1 Organem podatkowym, stosownie do swojej właściwości, jest: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa — jako organ pierwszej instancji; naczelnik urzędu celno-skarbowego jako organ odwoławczy w zakresie decyzji, o których mowa w art. 83 ust. 4 i 5 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji; dyrektor izby administracji skarbowej — jako organ: odwoławczy odpowiednio od decyzji naczelnika urzędu skarbowego albo naczelnika urzędu celno-skarbowego z zastrzeżeniem pkt 2, pierwszej instancji, na podstawie odrębnych przepisów, odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji; 4) samorządowe kolegium odwoławcze —jako organ odwoławczy od decyzji: samorządowego organu podatkowego, wydanej przez ten organ w pierwszej instancji. § 2. Szef Krajowej Administracji Skarbowej jest organem podatkowym —jako organ: pierwszej instancji w sprawach stwierdzenia nieważności decyzji, wznowienia postępowania,	**Uwaga niezasadna.** Brak dewolutywności postępowania w przypadku postępowania podatkowego prowadzonego przez NUCS z założenia ma przyspieszyć postępowanie. Rozwiązanie to weszło w życie z dniem 1.03.2017 r. i dopiero po analizie zostanie podjęta decyzja czy te postępowanie powinno mieć pełną dewolutywność.

			zmiany lub uchylenia decyzji lub stwierdzenia jej wygaśnięcia - z urzędu; właściwy w sprawach porozumień dotyczących ustalenia cen transakcyjnych; właściwy w sprawach zmiany lub uchylenia interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego w przypadkach, o których mowa w art. 530; właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o założonych i zlikwidowanych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej; właściwy w sprawach informacji przekazywanych przez banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe o otwartych i zamkniętych rachunkach bankowych związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej; właściwy w sprawach opinii zabezpieczających; właściwy w sprawach, o których mowa w art. 573; odwoławczy od decyzji wydanej przez ten organ w pierwszej instancji; 8) odwoławczy od decyzji wydanej przez dyrektora izby administracji skarbowej w pierwszej instancji; właściwy do wydania opinii w sprawie zasadności zawarcia umowy podatkowej; właściwy do zawarcia umowy o współdziałanie. § 3. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej jest organem podatkowym — jako organ właściwy w sprawach dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, o których mowa w art. 522 § 1 oraz art. 531. § 4. Minister właściwy do spraw finansów publicznych jest organem podatkowym — jako organ: 1) właściwy w sprawach interpretacji przepisów prawa podatkowego i objaśnień podatkowych, których mowa w art. 509 § 1, informacji ogólnych, o których mowa w art. 510 oraz w sprawach, o których mowa w art. 471a4 2) odwoławczy od decyzji wydanej przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej w pierwszej instancji. Uzasadnienie: Zgodnie z rozwiązaniem zaproponowanym w Projekcie, decyzja organu drugiej instancji w przypadkach, w których organ rozpatruje odwołanie od decyzji, która została	

			uprzednio przez niego wydana, nie ma charakteru dewolutywnego tj. odwołanie nie powoduje przeniesienia rozpatrzenia sprawy do wyższej instancji. Tymczasem istota postępowania dwuinstancyjnego polega na dwukrotnym rozpatrzeniu sprawy administracyjnej, kiedy to pierwszy raz następuje to przed organem I instancji a drugi raz przed organem wyższego stopnia w wyniku złożonego przez stronę odwołania'. Wprawdzie, obecnie na gruncie przepisu art. 127 § 3 Kodeksu postępowania administracyjnego2 występują przypadki, w których sprawę ponownie rozpatruje ten sam organ w sytuacji, w której organ wyższego stopnia nie występuje. Nie jest to jednak środek odwoławczy, gdyż jak podkreśla Sąd Najwyższy, różni się od odwołania brakiem dewolutywności i nie przenosi kompetencji do załatwienia sprawy do innego, wyższego organu administracyjnego, co jest cechą właściwą odwołania3. Zwracamy również uwagę na fakt, że przyjęcie rozwiązań w zaproponowanym kształcie, z uwagi na brak kontroli decyzji przez organ wyższego stopnia, spowodować może wykształcenie się w poszczególnych organach odmiennych praktyk działania i podejścia do interpretacji przepisów prawa. Prowadzić to może do tego, że instytucja odwołania uzyska pozorny charakter jako, że organy co do zasady podtrzymywać będą swoje stanowiska przedstawione w pierwszej instancji. Dlatego też proponujemy rozwiązanie, które pozwoli na zachowanie dewolutywnego charakteru odwołań w sprawach podatkowych. Jednocześnie nie postulujemy zmian w zakresie przepisów dotyczących odwołań od decyzji Samorządowego Kolegium Odwoławczego, z racji na długotrwałe występowanie takiego rozwiązania w krajowym systemie prawnym i brak występowania w nim instytucji mogącej pełnić funkcję organu wyższego stopniem. Zwracamy.' jednak uwagę na to, że w przypadku Samorządowego Kolegium Odwoławczego, ze względu na przytoczone wyżej orzecznictwo Sądu Najwyższego, nie sposób mówić odwołaniu, a jedynie o ponownym rozpatrzeniu sprawy podatkowej.	
120.	**Wykreślenie pkt 5 w art. 76 § 6**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Przepis art. 76 § 6 stanowi, że organem wyższego stopnia dla ministra właściwego w sprawach finansów publicznych jest ten sam podmiot. Ten sam organ nie może być wobec siebie organem wyższego stopnia.	**Uwaga niezasadna.** Minister do spraw finansów publicznych jest centralnym organ administracji rządowej i jako taki nie ma w stosunku do siebie organu wyższego stopnia. Takie rozwiązanie funkcjonuje w

				obecnej o.p. (art. 13 § 2b) w praktyce dotychczas nie budziło wątpliwości.
121.	**Art. 79.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Przepis nadaje w § 1 organowi podatkowemu uprawnienie do upoważnienia podległego mu pracownika do załatwiania spraw w jego imieniu i w ustalonym zakresie. Nadanie uprawnień w tym zakresie jest racjonalnie uzasadnione. Postulowane byłoby jednak wnioskowanie o wprowadzeniu regulacji dotyczących tworzenia rejestru upoważnień wydanych przez organ i zapewnienia jawności tego rejestru co najmniej stronom postępowania. Innym proponowanym rozwiązaniem mogło by być nałożenie na organ obowiązku doręczenia stronie na jej wniosek uwierzytelnionego odpisu takiego upoważnienia. Trzecią propozycją jest dołączanie kopii upoważnienia do akt sprawy lub do decyzji. Umożliwiałoby to stronie weryfikację umocowania osób działających w imieniu organu i zakresu tego umocowania pod kątem ustalenia np. czy wydane rozstrzygnięcie nie jest dotknięte wadą nieważności. Brak jawności tych upoważnień uniemożliwia wręcz poczynienie przez stronę ustaleń w tym zakresie i nie pozwala wyeliminować ewentualnych i zbędnych sporów na tym tle.	**Uwaga niezasadna.** Upoważnienia o których mowa w art. 72 są ewidencjonowane w organie podatkowym i są udostępniane zawsze, jeśli istnieje wątpliwość czy to podatnika, czy też sądu. Rejestr oraz konkretne upoważnienie jest jawne i może zostać udostępnione na każdym etapie postępowania.
122.	**Art. 90 § 1 pkt 6 i 7 NOP**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Na mocy art. 90 § 1 pkt 6 spory o właściwość między wójtami, burmistrzami (prezydentami miast) i starostwami - rozstrzyga wspólne dla nich samorządowe kolegium odwoławcze, a w razie braku takiego kolegium - sąd administracyjny. W punkcie 7 uregulowano, że spory pomiędzy marszałkami województw rozstrzyga sad administracyjny. Projekt nie wskazuje, kto rozstrzyga spory pomiędzy marszałkiem województwa a wójtem, burmistrzem (prezydentem miasta) lub starostą. Takie spory mogą mieć miejsce w związku ze zmianami kompetencji samorządowych organów podatkowych. W art. 13 pkt 18 przez to pojęcie rozumie się wójta burmistrza (prezydenta miasta), starostę lub marszałka województwa.	**Uwaga niezasadna.** W art. 83 § 1 w pkt 1 – 7 wskazano na organy, które posiadają kompetencje do rozstrzygania sporów o właściwość między konkretnymi organami podatkowymi. Natomiast pkt 8 tego przepisu przyznaje Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej kompetencję do rozstrzygania sporów w pozostałych przypadkach, a więc w takich, których nie określono w pkt 1 – 7.
123.	**Dział 1 Rozdział 9**	**Polska Izba Biegłych Rewidentów**	Projekt nie przewiduje uczestnictwa w Radzie do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania przedstawiciela Polskiej Izby Biegłych Rewidentów. W związku z tym pozwalamy sobie zauważyć, że biegli rewidenci w trakcie prowadzonych prac atestacyjnych, w tym — dotyczących	**Uwaga niezasadna.** W przyjętych rozwiązaniach dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy jej zastosowania są rozstrzygane decyzjami wydawanymi przez Szefa KAS, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu administracyjnego (art. 602 i

			badania sprawozdań finansowych, mają obowiązek zwracać uwagę m.in. na problematykę związaną z unikaniem opodatkowania. Zobowiązują ich do tego standardy zawodowe, do których kształtowania, w związku ze ustawowymi zadaniami dotyczącymi m.in. nadzoru nad działalnością biegłych rewidentów i firm audytorskich, jest zobowiązana Krajowa Rada Biegłych Rewidentów jako organ samorządu biegłych rewidentów. Realizacja przedmiotowych standardów jest objęta nadzorem prowadzonym organy Izby (Krajową Komisją Nadzoru, Krajowego Rzecznika Dyscyplinarnego i Krajowy Sąd Dyscyplinarny). Aby w tych standardach i prowadzonych przez organy Izby działaniach nadzorczych mogły być odpowiednio uwzględnione zagadnienia dotyczące przeciwdziałania unikaniu opodatkowania — niezbędny jest, naszym zdaniem, udział przedstawiciela Polskiej Izby Biegłych Rewidentów w pracach Rady do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania. Za udziałem przedstawiciela Izby w Radzie do spraw przeciwdziałaniu unikaniu opodatkowania przemawiają też takie istotne względy, jak: sygnalizująca i coraz większa rola biegłych rewidentów, wynikająca wprost z ustaw, stawiających nowe wymagania kontrolne w obszarze podatków, także o zasięgu transgranicznym, rola i znaczenie badania sprawozdań finansowych, szczególnie w obszarach wrażliwych, tam gdzie ważnym elementem jest interes społeczny, publiczny i gospodarczy, w tym także wydatkowanie i korzystanie ze środków publicznych, kompetencje zawodowe biegłych rewidentów, które łączą wiedzę i doświadczenie w zakresie finansów, podatków i rachunkowości i pozwalają oceniać złożone procesy gospodarcze.	następne). To w tych rozstrzygnięciach opartych o klauzulę ogólną realizowane jest przez uprawniony organ przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Natomiast Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, tak jak dotychczas będzie kolegialnym, eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (art. 85 § 1). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowaniu klauzuli, ponieważ podmiot ten będzie wydawał niezależne opinie. Rada nadal będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli. W skład Rady wchodzą w większości osoby spoza aparatu skarbowego, mające dużą wiedzę w zakresie prawa podatkowego (m.in. przedstawiciele doktryny i judykatury, samorządu terytorialnego oraz doradców podatkowych). W praktyce największe znaczenie ma wiedza fachowa osób wybranych do Rady oraz ich doświadczenie w tego typu sprawach. W jej skład wchodzą przedstawiciele wszystkich środowisk zainteresowanych praktycznym funkcjonowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie odmawiając wiedzy przygotowania fachowego biegłym rewidentom, to jednak dotychczasowy skład Rady zapewnia prawidłowe wypełnianie jej funkcji.
124.	**Art. 92**	**Krajowa Rada Notarialna**	Postulujemy poszerzenie jej składu o przedstawiciela środowiska notariuszy - płatników, desygnowanego przez Krajową Radę Notarialną. Chociażby do rozpatrywania spraw dotyczących podatków, których notariusze są płatnikami. Specjalistyczna wiedza takiego przedstawiciela, wynikająca także ze znajomości praktyki notarialnej, może wiele wnieść do wnikliwego i wielostronnego rozpatrzenia sprawy.	**Uwaga niezasadna.** W przyjętych rozwiązaniach dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy jej zastosowania są rozstrzygane decyzjami wydawanymi przez Szefa KAS, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu administracyjnego (art. 602 i następne). To w tych rozstrzygnięciach opartych o klauzulę ogólną realizowane jest przez uprawniony organ przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Natomiast Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, tak jak dotychczas

				będzie kolegialnym, eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (art. 85 § 1). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowaniu klauzuli, ponieważ podmiot ten będzie wydawał niezależne opinie. Rada nadal będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli. W skład Rady wchodzą w większości osoby spoza aparatu skarbowego, mające dużą wiedzę w zakresie prawa podatkowego (m.in. przedstawiciele doktryny i judykatury, samorządu terytorialnego oraz doradców podatkowych). W praktyce największe znaczenie ma wiedza fachowa osób wybranych do Rady oraz ich doświadczenie w tego typu sprawach. W jej skład wchodzą przedstawiciele wszystkich środowisk zainteresowanych praktycznym funkcjonowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie odmawiając wiedzy przygotowania fachowego notariuszy mających doświadczenie płatników podatku, to jednak dotychczasowy skład Rady zapewnia prawidłowe wypełnianie jej funkcji.
125.	**Art. 93 § 1 pkt 3**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Zgodnie z art. 93 § 1 pkt 3) w skład Rady wchodzą osoby wskazane przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych; Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego, Komisję Wspólną Rządu i Samorządu Terytorialnego; Krajową Radę Doradców Podatkowych, Ministra Sprawiedliwości i Radę Dialogu Społecznego oraz: „2 osoby powołane spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych w rozumieniu ustawy z dnia 30 kwietnia 2010 r. o instytutach badawczych". Skoro - zgodnie z art. 92 Projektu - „Radę powołuje minister właściwy do spraw finansów publicznych" należy domniemywać, że owe „2 osoby spośród pracowników szkół wyższych, jednostek organizacyjnych Polskiej Akademii Nauk lub instytutów badawczych" powoływane będą przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych" ale „bez żadnego trybu" - bo projekt żadnego tryby nie przewiduje. Epatowanie w tym kontekście pojęciem „niezależności" tak powoływanego „panelu eksperckiego" zakrawa na kpinę - bo trudno powiedzieć, że na nieporozumienie. Brakuje - mówiąc nieco złośliwie w nawiązaniu do nowych przepisów o	**Uwaga niezasadna.** W przyjętych rozwiązaniach dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy jej zastosowania są rozstrzygane decyzjami wydawanymi przez Szefa KAS, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu administracyjnego (art. 602 i następne). To w tych rozstrzygnięciach opartych o klauzulę ogólną realizowane jest przez uprawniony organ przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Natomiast Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, tak jak dotychczas będzie kolegialnym, eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (art. 85 § 1). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowaniu klauzuli, ponieważ podmiot ten będzie wydawał niezależne opinie. Rada nadal będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli. W skład Rady wchodzą w większości osoby spoza aparatu skarbowego, mające dużą wiedzę w zakresie prawa podatkowego (m.in. przedstawiciele doktryny i judykatury, samorządu terytorialnego oraz doradców podatkowych). W praktyce największe znaczenie ma wiedza fachowa osób wybranych do

			sędziach Sądu Najwyższego - by członkowie Rady otrzymywali w miejscach, w których pracują dożywotnie etaty. Aczkolwiek to - paradoksalnie - może zwiększyć ich niezależność! Nie będą bowiem musieli wydawać w Radzie opinii, kierując się troską o swoje przyszłe losy zawodowe. Zdziwienie budzi w kontekście tworzenia Rady uprzywilejowanie jednej korporacji zawodowej - doradców podatkowych, których krajowa rada uzyskać ma prawo wskazywania członka Rady. Jest to prawdopodobnie pochodna krytykowanej już powyżej nadreprezentatywności doradców podatkowych w Komisji i ich nadmiernego wpływu na kształt Projektu. Prawa wskazania członka Rady nie uzyskał nawet Rzecznik Praw Obywatelskich, ani Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, ani nawet tworzony Rzecznik Praw Podatnika. Nie mają go też reprezentatywne organizacje pracodawców. Rada Dialogu Społecznego („RDS") ma prawo wskazać swojego przedstawiciela, ale ni musi być on przedsiębiorcą, czy reprezentantem reprezentatywnych organizacji pracodawców - RDS może wskazać urzędnika albo związkowca. W Radzie nie będzie wówczas nikogo kto w swoim życiu podejmował decyzje zarządcze dotyczące na przykład fuzji - które rodzić mogą zainteresowanie fiskusa. Jednego członka Rady powinni zatem wskazywać w porozumieniu doradcy podatkowi, adwokaci i radcowie prawni - jako że adwokaci i radcowie prawni znacznie częściej biorą udział w negocjacjach kontraktów handlowych oraz fuzji i przejęć niż doradcy podatkowi; jednego członka powinien wskazywać Rzecznik Praw Obywatelskich, jednego Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorstw, jednego Rzecznik Praw Podatnika, a RDS powinna wskazywać członka Rady tylko spośród wchodzących w skład RDS przedstawicieli organizacji pracodawców.	Rady oraz ich doświadczenie w tego typu sprawach. W jej skład wchodzą przedstawiciele wszystkich środowisk zainteresowanych praktycznym funkcjonowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Nie odmawiając wiedzy przygotowania fachowego radców prawnych oraz adwokatów, to jednak dotychczasowy skład Rady zapewnia prawidłowe wypełnianie jej funkcji. Trudno jednocześnie zakładać, że sam fakt powołania przez Ministra Finansów będzie powodował utratę przez te osoby niezależności na etapie wydawania opinii.
126.	**Art. 94 § 1**	**Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych**	OPZZ wnioskuje, aby w składzie Rady ds. przeciwdziałania unikania opodatkowania znaleźli się przedstawiciele Rady Dialogu Społecznego tj. po jednym przedstawicielu organizacji związkowej i organizacji pracodawców, reprezentatywnych w rozumieniu ustawy z dnia 24 lipca 2015 r. Radzie Dialogu Społecznego i innych instytucjach dialogu społecznego (Dz. U. poz. 1240 oraz z 2017 r. poz. 2371).	**Uwaga niezasadna.** W przyjętych rozwiązaniach dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy jej zastosowania są rozstrzygane decyzjami wydawanymi przez Szefa KAS, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu administracyjnego (art. 602 i następne). To w tych rozstrzygnięciach opartych o klauzulę ogólną realizowane jest przez uprawniony organ przeciwdziałanie

				unikaniu opodatkowania. Natomiast Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, tak jak dotychczas będzie kolegialnym, eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (art. 85 § 1). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowaniu klauzuli, ponieważ podmiot ten będzie wydawał niezależne opinie. Rada nadal będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli. W skład Rady wchodzą w większości osoby spoza aparatu skarbowego, mające dużą wiedzę w zakresie prawa podatkowego (m.in. przedstawiciele doktryny i judykatury, samorządu terytorialnego oraz doradców podatkowych). W praktyce największe znaczenie ma wiedza fachowa osób wybranych do Rady oraz ich doświadczenie w tego typu sprawach. W jej skład wchodzą przedstawiciele wszystkich środowisk zainteresowanych praktycznym funkcjonowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.
127.	**Art. 100**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 100. Do wyłączenia członków Rady w zakresie wydawania opinii w poszczególnych sprawach stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 §-1-1-2. Uzasadnienie: Przepis art. 100 określa tryb i zakres wyłączania członków Rady do spraw przeciwdziałania unikaniu opodatkowania (dalej: „Rada"). Jej zadaniem jest opiniowanie w indywidualnych sprawach zasadności zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania. Mimo, iż sama Rada nie ma charakteru organu i nie wydaje decyzji administracyjnych, jej opinie niejednokrotnie będą miały decydujące znaczenie dla rozstrzygania spraw podatników. Będzie to miało miejsce z racji na ekspercki charakter tej instytucji. Należy przypuszczać, że organy podatkowe z zasady będą brały pod uwagę jej stanowisko. W związku z powyższym, za warte rozważenia uznajemy uregulowanie instytucji wyłączenia członków Rady, w sposób analogiczny do wyłączenia pracowników organów podatkowych. Dlatego też proponujemy, aby przepis art. 100 odsyłał do całego art. 102, a nie jedynie do jego pierwszych dwóch paragrafów. Pozostałe paragrafy art. 102 zawierają rozwiązania należące	**Uwaga zasadna.** Zgodnie z art. 93 Członkowie Rady będą podlegać wyłączeniu z opiniowania poszczególnych spraw na zasadach określonych w art. 95 § 1 – 5 na podobnych zasadach jak pracownicy organów podatkowych. Zapewni to bezstronność Rady przy wydawaniu opinii.

			do integralnych elementów instytucji wyłączenia, takie jak: stosowanie wyłączenia w przypadku, gdy małżonek, rodzeństwo, wstępny, zstępny, powinowaty do drugiego stopnia lub osoby związane z tytułu przysposobienia, opieki lub kurateli pozostając z podmiotem zobowiązanym lub zainteresowanym treścią rozstrzygnięcia w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki; zasada, w myśl której bezpośredni przełożony podmiotu, który może podlegać wyłączeniu jest obowiązany na jego żądanie lub na żądanie zobowiązanego lub zainteresowanego albo z urzędu wyłączyć go od udziału w postępowaniu, jeżeli zostanie uprawdopodobnione istnienie okoliczności, które mogą wywołać wątpliwości co do jego bezstronności; zasada, że wyłączenie jest dokonywane w drodze postanowienia. Rozwiązania opisane powyżej mają zastosowanie między innymi w przypadku wyłączenia biegłego w postępowaniu administracyjnym (art. 84 w związku z art. 24 Kodeksu postępowania administracyjnego). Opinię biegłego, która sama nie stanowi rozstrzygnięcia, ale niejednokrotnie ma wpływ na wynik postępowania, można przyrównać do opinii wydawanej przez Radę. Podobne rozwiązania występują również na gruncie Kodeksu postępowania cywilnego (art. 280 i 281)4 oraz Kodeksu postępowania karnego (art. 196)5.	
128.	**Art. 102 § 1 pkt 6**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	W Projekcie przebudowane zostały kryteria wyłączenia pracownika i organu podatkowego z prowadzenia spraw podatkowych, w sytuacji gdy ich pozycja lub relacje z innymi podmiotami mogą mieć wpływ na ich bezstronność. Są to jednak nadal kryteria podejmowania dyskrecjonalnych decyzji. Art. 102. § 1 w pkt. 6) przewiduje, że pracownik organu podatkowego podlega wyłączeniu od udziału w postępowaniu w sprawach w których „brał udział w wydaniu zaskarżonej decyzji" Wykładnia tego przepisu pozwala przypuszczać, że chodzi o wyłączenie pracownika, który brał udział w wydaniu decyzji w pierwszej instancji następnie awansował do organu drugiej instancji. Na żądanie strony powinien podlegać wyłączeniu pracownik, który brał udział w wydaniu uchylonej decyzji w przypadku przekazania sprawy do ponownego rozpoznania. O ile - nie musi tak być w przypadku uchylenia decyzji w postępowaniu instancyjnym -	**Uwaga niezasadna** Pracownik organu I instancji w przypadku ponownego rozpatrzenia sprawy po decyzji kasatoryjnej organu II instancji jest związany wytycznymi organu II instancji. Tym samym wyłączenie tego pracownika nie jest zasadne, sam fakt zajmowania się tą samą sprawą już wcześniej, nie wpływa na brak obiektywności tego pracownika i nie uzasadnia wyłączenia go z prowadzonego postępowania. Należy także wskazać, że wyłączanie pracowników organów I instancji mogłoby paraliżować pracę szczególnie małych organów, a ponadto wpływałoby na wydłużenie terminu załatwiania spraw. Tym bardziej, że decyzja wydana po raz kolejny przez organ I instancji podlega ponownie kontroli przez organ II instancji.

			o tyle powinno tak być w przypadku uchylenia decyzji administracyjnej w postępowaniu sądowym. Nie zawsze, ale nadzwyczaj często pracownicy organu pierwszej instancji nie stosują się do zaleceń sformułowanych w uzasadnieniach sądów administracyjnych uchylających decyzje organów podatkowych, a nawet do zaleceń organów drugiej instancji gdyż po prostu bronią swoich wcześniejszych decyzji. Jest to naturalna skłonność ludzka, ale w prawdziwym interesie podatników i wymiaru sprawiedliwości jest to, aby tej naturalnej ludzkiej skłonności nie dawać drogi ujścia. Gdy ta sama trafia ponownie do sądu administracyjnego w jej rozpoznaniu nie biorą udziału sędziowie, ze składu, który uchylił wcześniej wydaną decyzję. W tym przypadku jest to bez sensu. Bo nowy skład nie orientuje się tak dobrze z jakiego powodu decyzja została uchylona i czy organ podatkowy zastosował się do zaleceń i przeprowadził postępowanie w taki sposób, że na pewno wyeliminował błędy, z powodu których decyzja została uchylona. Kwestia ta nie jest jednak materią przepisów ogólnych prawa podatkowego. Nie mniej wskazać należy, że w przypadku postępowań administracyjnych jak najbardziej zachodzą przesłanki, które, błędnie, legły u podstaw wyłączania sędziów na etapie postępowania sądowego. Argument, że takie wyłączenie pracowników organów podatkowych „utrudni prowadzenie postępowań administracyjnych" nie jest wart polemiki przy okazji dyskusji o projekcie, który ma - ponoć - zwiększać prawa podatników. Jeśli ustawodawca chce te prawa rzeczywiście zwiększyć, powinien wprowadzić obowiązek wyłączenia, na wniosek strony, pracownika organu podatkowego, który brał udział w postępowaniu zakończonym wydaniem uchylonej następnie decyzji.	
129.	**Art.104 § 1**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Proponujemy wyraz "piastująca" zmienić na wyraz "sprawująca". Wyraz "piastująca" zdaje się być wyrażeniem niestosownym do użycia w przepisach prawa.	**Uwaga niezasadna** Pojęcie piastuna organu jest utrwalone w nauce prawa.
130.	**Art. 104**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Projekt nie wskazuje kto będzie rozstrzygał spory w zakresie wyłączenia samorządowego organu podatkowego w II instancji, czy sąd administracyjny?	**Uwaga niezasadna** Zagadnienie to uregulowano w art. 98 § 3, bowiem w II instancji w tych sprawach orzeka Samorządowe Kolegium Odwoławcze, nie przewiduje się by samorządowe organy podatkowe działały w II instancji.

131.	**Art.107 § 1**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	W wykazie osób zobowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej brak jest pracowników urzędów skarbowych oraz urzędów celno-skarbowych oraz izby administracji skarbowej, a także naczelników tych urzędów oraz dyrektora izby.	**Uwaga zasadna.**
132.	**Art. 108**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W art. 108 i następnych (109 i 110) dotyczących informacji objętych tajemnicą skarbową i pochodzących z banku lub innej instytucji finansowej, albo przekazanych w toku postępowania dotyczącego zawarcia porozumień w sprawie ustalenia cen transakcyjnych i stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa, pojawia się określenie „pracownik załatwiający sprawę podatkową". Takie określenie występuje również w aktualnych przepisach (art. 295 i nast. OP). Z opiniowanych regulacji nie wynika w jaki sposób pracownik ten jest wyznaczany i w jaki sposób odróżniany jest od innych osób uczestniczących w podejmowaniu czynności w postępowaniu podatkowym. Brak dodatkowych regulacji w tym zakresie będzie czynił ochronę tajemnicy skarbowej w tych wrażliwych zakresach iluzoryczną, uniemożliwiając przy tym praktycznie ustalenie osób winnych ewentualnego naruszenia tajemnicy skarbowej lub tajemnicy przedsiębiorstwa i działania na szkodę przedsiębiorcy.	**Uwaga niezasadna.** Sposób wyznaczenia pracownika załatwiającego sprawę podatkową czy sposób jego odróżniania od innych uczestniczących w podejmowaniu czynności w postępowaniu nie ma i nie będzie miał żadnego wpływu na odpowiedzialność za naruszenie tajemnicy skarbowej. I jeden i drugi, o ile podejmowali czynności w postępowaniu są pracownikami załatwiającymi sprawę i będą ponosić ewentualną odpowiedzialność za naruszenie tajemnicy skarbowej.
133.	**Art. 108**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Proponujemy zdefiniowanie pojęcia innej instytucji finansowej, ponieważ rachunki płatnicze mogą być prowadzone także przez podmioty nie będące instytucjami finansowymi w rozumieniu Prawa bankowego.	**Uwaga niezasadna.** Z art. 101 projektu nie wynika, by określenie inna instytucja finansowa należało rozumieć tak jak w ustawie – Prawo bankowe.
134.	**Art. 108**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy rozważenie zakresu pojęcia innej instytucji finansowej, ponieważ rachunki płatnicze mogą być prowadzone także przez podmioty nie będące instytucjami finansowymi w rozumieniu Prawa bankowego.	**Uwaga niezasadna.** Z art. 101 projektu nie wynika, by określenie inna instytucja finansowa należało rozumieć tak jak w ustawie – Prawo bankowe.
135.	**Art. 110** **Tajemnica przedsiębiorstwa**	**Polska Federacja Producentów Żywności Związek Pracodawców**	Zasadnym wydaje się uczynienie jednym z celów nowej regulacji wzmocnienie ochrony informacji stanowiących tajemnicę przedsiębiorstwa. Informacje te winny być chronione tak jak informacje pozyskane przez organy podatkowe od banków lub innych instytucji finansowych. W tym kontekście za nieuzasadnione należy uznać uzależnianie przyznania tej ochrony od wskazanych w ww. przepisach warunków, tj. wyrażenia przez przedsiębiorcę żądania, a ponadto udowodnienia, że przekazane przez przedsiębiorcę	**Uwaga niezasadna.** Oceny, czy dane informacje stanowią tajemnicę skarbową dokonuje organ lub sąd. Odmawianie więc tego uprawnienia organom podatkowym jest nieuzasadnione. Ocena w tym zakresie nie ma charakteru uznania administracyjnego.

			informacje stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa. Ponadto niezasadnym jest przyznawanie organowi podatkowemu kompetencji do dokonywania oceny, jakie informacje stanowią tajemnicę przedsiębiorstwa. O tym, czy dana informacja stanowi tajemnicę przedsiębiorstwa decydują bowiem ustawowe przesłanki wymienione w art. 11 ust. 4 ustawy z dnia 16 kwietnia 1993 roku o zwalczaniu nieuczciwej konkurencji, nie zaś uznanie organu podatkowego. Taki kształt ochrony tajemnicy przedsiębiorstwa na gruncie prawa podatkowego osłabia pozycję zobowiązanego wobec organów podatkowych i nie przyczyni się do poprawy relacji na tej linii.	
136.	**Art.110 §2**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	W celu zapobieżenia sporom podatników z organami podatkowymi zasadne jest w art.13 zdefiniowanie pojęcia "tajemnica przedsiębiorstwa".	**Uwaga niezasadna.** Pojęcie tajemnicy przedsiębiorstwa jest zdefiniowane w art. 11 ust. 2 ustawy o zwalczaniu niedozwolonej konkurencji i art. 104 § 1 NOP się do niej odwołuje. Niezasadne jest zatem tworzenie nowej definicji tego pojęcia.
137.	**Art. 112.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Uwaga redakcyjna. W art. 112 § 1 pkt 9 lit. b jest błąd w odesłaniu. Zamiast do art. 637 pkt 9 przepis powinien odsyłać do art. 635 pkt 9.	**Uwaga zasadna.** Odesłanie zawarte w art. 105 § 1 pkt 9 lit. b zostanie poprawione: zamiast art. 637 pkt 9 należy wpisać art. 707 pkt 10 NOP.
138.	**Art. 117 § 3**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy doprecyzowanie sytuacji, w których może zostać ujawniona tajemnica skarbowa, w szczególności poprzez odesłanie do konkretnych przepisów regulujących zakres zadań ustawowych wymienionych w tym przepisie podmiotów. Odesłanie jedynie do zakresu zadań ustawowych wymienionych w tym przepisie podmiotów wydaje się zbyt szerokie i może powodować, że tajemnica skarbowa przestanie mieć przymiot tajemnicy	**Uwaga niezasadna.** Odesłanie do zadań ustawowych jest uzasadnione. Uwzględnienie uwagi prowadziłoby do nadmiernego rozbudowania przepisu, a w dodatku w konkretnym przypadku organ wnioskujący i tak musi wskazać konkretne zadanie wynikające z ustawy. Jest więc nad tym przekazaniem kontrola.
139.	**Art. 117 § 3**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Proponujemy doprecyzowanie sytuacji, w których może zostać ujawniona tajemnica skarbowa, w szczególności poprzez odesłanie do konkretnych przepisów regulujących zakres zadań ustawowych wymienionych w tym przepisie podmiotów. Odesłanie jedynie do zakresu zadań ustawowych wymienionych w tym przepisie podmiotów wydaje się zbyt szerokie i może powodować, że tajemnica skarbowa przestanie mieć przymiot tajemnicy.	**Uwaga niezasadna.** Odesłanie do zadań ustawowych jest uzasadnione. Uwzględnienie uwagi prowadziłoby do nadmiernego rozbudowania przepisu, a w dodatku w konkretnym przypadku organ wnioskujący i tak musi wskazać konkretne zadanie wynikające z ustawy. Jest więc nad tym przekazaniem kontrola.
140.	**Art. 117 § 3**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Obawy nasze budzi umożliwienie, w zakresie wskazanym w art. 117 § 3, udostępniania informacji wynikających z akt spraw podatkowych takim podmiotom jak organizacje	**Uwaga niezasadna.** Bezpodstawne są obawy, przedstawione w uwadze, co do możliwości udostępniania organizacjom pożytku publicznego

			pożytku publicznego, w szczególności, iż zgodnie z treścią art. 117 § 3 projektu do zakresu tych informacji nie znajduje zastosowanie ograniczenie, o którym mowa w § 1	informacji wynikających z akt spraw podatkowych. Takie regulacje obowiązują obecnie, co nie budziło wątpliwości. Proponowane rozwiązanie nie wprowadza zatem nowych zasad w tym zakresie.
141.	**Art.121 § 1**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Dla zachowania bezpieczeństwa zasadnym jest wskazanie komu Szef Krajowej Administracji Skarbowej może ujawnić informacje stanowiące tajemnicę skarbową.	**Uwaga niezasadna.** Zakres ujawniania jest nieograniczony ale muszą zaistnieć przesłanki ograniczające ten zakres wskazane w § 3. Przesłankami wyrażenia przez Szefa KAS zgody na ujawnienie są wyłącznie: ważny interes publiczny oraz gdy jest to konieczne dla osiągnięcia celów kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego i jeżeli ujawnienie tych informacji urzeczywistni prawo obywateli do ich rzetelnego informowania o działaniach organów podatkowych i jawności życia publicznego.
142.	**Art. 124.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Uwaga redakcyjna. W art. 124 jest błąd w odesłaniu. Zamiast do art. 349 i art. 350 przepis powinien odsyłać do art. 347 i art. 348.	**Uwaga zasadna**. Poprawiono odesłanie w art. 119 NOP do art. 369 i art. 370 a nie art. 349 i art. 350.
143.	**Art. 126**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	W ocenie Związku w art. 126 należy zastosować rozwiązanie zawarte w art. 78 § 3 projektu, tj. polegające na przetwarzaniu danych osobowych z zachowaniem przepisów o ochronie danych osobowych;	**Uwaga zasadna.** W art. 122 NOP przewidziano § 3 o treści następującej: „§ 3. Przetwarzanie danych osobowych w zakresie uregulowanym w niniejszym rozdziale odbywa się z zachowaniem przepisów o ochronie danych osobowych oraz tajemnic ustawowo chronionych..”
144.	**Art. 127**	**Taxonity Sp. z o.o.**	Proponowany art. 127. ust 5. OP może rodzić problemy w obliczaniu terminu w przypadku gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy a następny dzień po tym dniu lub dniach jest wolny od pracy ale nie ustawowo. Rekomendujemy następujące brzmienie ust 5. „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 ustawowo wolnych od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.	**Uwaga uwzględniona.**
145.	**Art. 127 § 5**	**Poczta Polska S.A.**	Postulujemy o ewentualną zmianę brzmienia projektowanego art. 127 § 5 i ujednolicenie przepisów w tym zakresie poprzez przyjęcie na gruncie regulacji podatkowych definicji zgodnej z art. 115 k.c. jak niżej. „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	**Uwaga uwzględniona**

			od pracy ani sobotą, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej". Naszym zdaniem przyjęcie brzmienia przepisu art. 115 k.c. zniweluje mogące pojawiać się wątpliwości interpretacyjne w zakresie tego, czy sobota jest dniem wolnym od pracy.	
146.	**Art. 127 § 6 pkt 1**	**Konfederacja Lewiatan**	Doprecyzowania wymaga, iż urzędowe potwierdzenie odbioru może być otrzymane po upływie terminu, obecne brzmienie tego nie przesądza. Proponujemy aby przepis miał brzmienie: wysłane w postaci elektronicznej do organu podatkowego przed upływem terminu, a nadawca otrzymał urzędowe poświadczenie odbioru, także po jego upływie.	**Uwaga uwzględniona**
147.	**Art. 127 § 6 pkt 2)**	**Poczta Polska S.A.**	Postuluje o zmianę brzmienia art. 127 § 6 pkt 2) poprzez wykreślenie zdania: „(...) lub otrzymane przez polska placówkę pocztowa operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej". W myśl zaś, postanowienia art. 72 § 1 Projektu, strona postępowania ma obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju, jeżeli nie ustanawia pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, gdy: 1) zmienia adres miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu na adres w państwie niebędącym państwem członkowskim Unii Europejskiej; 2) nie ma miejsca zamieszkania lub zwykłego pobytu w Rzeczypospolitej Polskiej lub w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej i składa w kraju wniosek o wszczęcie postępowania lub w kraju doręczono jej postanowienie o wszczęciu postępowania. W związku z obowiązkiem ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w sytuacji określonej w art. 72 § 1 (pod rygorem tzw. fikcji doręczenia), Poczta Polska S.A. postuluje o zmianę brzmienia art. 127 § 6 pkt 2).	**Uwaga niezasadna.** Artykuł 123 przewiduje zasady dotyczące liczenia terminów, stanowiąc odpowiednik dotychczasowego art. 12 o.p., który nie budził wątpliwości. Ponadto wymienione w uwadze przepisy dotyczą dwóch odrębnych zagadnień. Art. 123 reguluje nadawanie pism przez podatnika do organu podatkowego i określa przesłanki, jakie muszą wystąpić dla uznania terminu za zachowany. Natomiast art. 65 § 1 reguluje kwestie doręczania pism organu podatkowego podatnikowi oraz przesłanek określających obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń w kraju.
148.	**Art. 129 § 1 i 4**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Co do zasady słusznym jest możliwość przywrócenia terminu, jednak wątpliwość budzi sytuacja, gdy organ podatkowy odmówi przywrócenia terminu z uwagi na niedostateczne uprawdopodobnienie przez podatnika, że do uchybienia terminu doszło bez jego winy. Wówczas sytuacja podatnika może okazać się mniej korzystna, niż w sytuacji aktualnie obowiązujących regulacji odnoszących się do złożenia czynnego żalu wraz z odpowiednią deklaracją.	**Uwaga niezasadna.** W przypadku, gdy organ podatkowy odmówi przywrócenia terminu, prawidłowość rozstrzygnięcia może podlegać ponownej ocenie, gdyż na postanowienie w sprawie przywrócenia terminu służy zażalenie (§ 6 art. 125).

149.	**Art. 129**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Przepis ten należy pochwalić, ponieważ wprowadza nowe uprawnienie dla podatników, jakim jest możliwość przywrócenia niektórych terminów prawa materialnego, co w obowiązującym stanie prawnym nie jest możliwe. Należy jednak odnotować, że w stosunku do bardzo szerokiego zakresu terminów została wyłączona możliwości przywrócenia. Można dla przykładu wskazać wyłączenie terminu wskazanego w art. 143 § 1 projektowanej ustawy. Objęcie wyłączeniem tego rodzaju terminów wydaje się być pozbawione uzasadnienia i niecelowe. Zatem naszym zdaniem należy rozszerzyć zakres terminów podlegających przywróceniu w sytuacji, w której zainteresowany uprawdopodobni, że uchybienie nastąpiło bez jego winy. Ponadto wydaje się, że chociażby z uwagi na systematykę, ustawodawca powinien rozważyć wprowadzenie instytucji przywrócenia terminów prawa materialnego w ustawach podatkowych a nie, jak to czyni w projekcie, w sposób ogólny.	**Uwaga bezzasadna** Wprowadzenie instytucji przywrócenia terminów prawa materialnego w przepisach prawa materialnego oznaczałoby konieczność rozbudowania poszczególnych ustaw podatkowych. Właściwszym rozwiązaniem jest zamieszczenie reguły ogólnej w przepisach NOP. Przykład z art. 139 nie jest trafiony. Art. 139 § 1 wskazuje iż Strona postępowania podatkowego może, w terminie wyznaczonym przez organ pierwszej instancji zgodnie z art. 380 § 1 skorygować deklarację, a ten termin do którego odsyła przepis jest terminem procesowym.
150.	**Art. 129**	**Business Centre Club**	Wprowadzenie instytucji przywrócenia terminu prawa materialnego należy ocenić pozytywnie, ponieważ dotychczas obowiązujący art. 162 Ordynacji podatkowej przewidywał taką możliwość wyłącznie w odniesieniu do terminów procesowych. Planowany art. 129 Nowej Ordynacji Podatkowej rozszerzałby zakres tego uprawnienia także o generalnie określone „terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego”, jednak naszą uwagę zwraca dość szeroko zakreślone wyłączenia spod tej możliwości (w stosunku do m.in. terminów: płatności podatku, złożenia wniosku o stwierdzenie i zwrot nadpłaty podatku, wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności decyzji czy uchylenia lub zmiany decyzji ostatecznej). Pamiętać należy także, że analogiczną do przywrócenia terminu prawa materialnego rolę pełni także obecny art. 48 Ordynacji podatkowej umożliwiający wystąpienie z wnioskiem o odroczenie pewnych terminów na wniosek podatnika (w stosunku do np. terminu na złożenie deklaracji podatkowej w podatkach powstających z mocy prawa czy terminu do złożenia informacji podatkowej), jednak planowany art. 129 Nowej Ordynacji Podatkowej miałby	Opinia aprobująca wprowadzane rozwiązania – nie wymaga odniesienia się.

			szerszy zakres. Wprowadzenie oficjalnej i usankcjonowanej instytucji przywrócenia terminu prawa materialnego niewątpliwie przysłuży się podatnikom i leży w ich interesie, ponieważ nierzadko niezłożenie deklaracji podatkowej w terminie jest spowodowane nie tyle złą wolą podatnika, co złośliwościami losu czy problemami technicznymi, które nie powinny skutkować dotkliwymi konsekwencjami. Mając to na uwadze, planowana zmiana ma charakter jak najbardziej pozytywny.	
151.	**Art.129 § 5**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Użyty w tym przepisie wyraz "ostatecznie" budzi wątpliwość - czy to oznacza, że inny organ podatkowy może takie postanowienie wydać wcześniej?	**Uwaga niezasadna.** Użyty w § 5 zwrot „ostatecznie” oznacza, że na postanowienie organu odwoławczego w sprawie przywrócenia terminu do wniesienia odwołania lub zażalenia zażalenie nie przysługuje.
152.	**Art. 130**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Wątpliwość co do zgodności z ustawą zasadniczą budzi zawarta w art. 130 projektu delegacja do przedłużania terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego w drodze rozporządzenia	**Uwaga bezzasadna** Artykuł 126 zawiera regulacje związane z możliwością przedłużenia terminu przewidzianego w prawie podatkowym, stanowiąc odpowiednik dotychczasowego art. 50 o.p., który nie budził wątpliwości.
153.	**Dział II Zobowiązania podatkowe**	**Krajowa Rada Radców Prawnych**	Dział II projektowanej ustawy składa się z 14 rozdziałów, obejmujących zagadnienia dotyczące zobowiązań podatkowych. Projektowane regulacje dotyczące powstawania i wygasania zobowiązań podatkowych zostały utrzymane, zmodyfikowane i pogrupowane. Z projektowanych przepisów wynika przede wszystkim, że deklaracja rzetelna i niewadliwa stanowi dowód tego, co wynika z zawartej w niej treści, co potwierdza wiodącą rolę zobowiązanego w procesie określania, kształtowania wysokości i zakresu zobowiązań podatkowych. Przepisy dotyczące zasad podpisywania i składania deklaracji, dokonywania korekt deklaracji i ich skuteczności należy również ocenić pozytywnie, choć w tym zakresie projektodawca nie wprowadza znaczących zmian. Podatnik, jako strona postępowania, będzie mógł dokonać korekty deklaracji podatkowej jeszcze przez wydaniem decyzji, w terminie wyznaczonym do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, co w konsekwencji pozwoli szybciej załatwić sprawę. O możliwości skorygowania deklaracji organ będzie zobowiązany zawiadomić stronę, jednocześnie z podaniem zobowiązanemu informacji o terminie zapoznania się z zebranym materiałem	**Opinia generalnie aprobująca – nie wymaga odniesienia się.**

			dowodowym. W efekcie podatnik będzie mógł samodzielnie skorygować deklarację, nie czekając na decyzję organu. Niemniej jednak zakres, w jakim podatnik winien jest skorygować deklarację nie będzie podany, wskutek czego będzie się on musiał sam domyśleć, co należałoby skorygować. Powyższe może oznaczać, że postępowanie podatnika może nie być prawidłowe, a postępowanie nie zakończy się wydaniem decyzji wymiarowej tylko w sytuacji, gdy organ podatkowy nie zgłosi uwag do korekty zeznania. Zmiany takie bez wątpienia należy uznać co do zasady za pozytywne z perspektywy podatnika, o ile podatnik będzie w stanie w pełnym zakresie ustalić rodzaj nieprawidłowości, które wystąpiły w jego sprawie. Niestety, nie wyłączono lub nie ograniczono możliwości wszczęcia w stosunku do podatnika w takich wypadkach innych postępowań – np. karnoskarbowych. Nadto projektowane przepisy wskazują wprost, że deklaracje złożone w niewłaściwym organie zostaną przekazane do organu właściwego, o czym składający deklarację zostanie poinformowany. Jest to rozwiązanie korzystne dla podatników. Negatywnie natomiast należy ocenić przepisy, które przewidują powrót obowiązku pisemnego uzasadniania przyczyn korekty. Przypomnieć należy, że przed kilkoma miesiącami zrezygnowano z obowiązku składania wyjaśnień w tym zakresie. Z kolei wśród sposobów wygasania zobowiązań podatkowych na uwagę zasługują nieznane dotąd regulacje w zakresie terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych, które wprowadzają odrębne okresy przedawnienia wymiaru podatku i prawa do poboru podatku. W przypadku przedawnienia prawa do wymiaru zobowiązań podatkowych został przewidziany 3-letni i 5- letni termin. 3 letni termin przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego będzie w zasadzie dotyczył rozliczania podatków, które nie są związane z działalnością gospodarczą. Z kolei 5-letni termin przedawnienia wymiaru zobowiązania podatkowego dotyczyć będzie pozostałych rozliczeń podatkowych oraz rozliczeń	**Uwaga niezasadna w zakresie obowiązku uzasadnienia korekty.** Powrót do konieczności uzasadniania przyczyn korekty jest spowodowany tym, że w obowiązującym stanie prawnym organy podatkowe muszą wzywać podatników do wyjaśniania przyczyn korekty. Zmiana spowoduje zatem zmniejszenie prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie ustalenia przyczyn korekty. **Uwagi niezasadne w zakresie przedawnienia i nadpłaty** Przedawnienie Wprowadzane w NOP terminy przedawnienia wymiaru i poboru w istotny sposób, w porównaniu do obecnej sytuacji, ograniczają możliwość wydłużania okresu realizacji należności podatkowych. Postulowane w uwadze skrócenie okresu na dokonanie wymiaru i pobór podatku mogłoby doprowadzić do istotnego ograniczenia możliwości skutecznego dochodzenia należności podatkowych, tym bardziej, że podstawowy okres na wymiar podatku w NOP wynosi tylko 3 lata. Kumulacja poszczególnych okresów na wymiar i pobór będzie odnosiła się przede wszystkim do przypadków złożonych (np. spór toczy się przed sądem

			podatku przez płatników. Niestety, co również jest novum zastrzeżonym na korzyść fiskusa – ww. termin przedawnienia może ulec wydłużeniu o jeden rok w sytuacji złożenia przez podatnika korekty w okresie 6 miesięcy przed upływem terminów (w zakresie określonym w przepisach). Natomiast przedawnienie poboru spowoduje, że zobowiązanie podatkowe wygaśnie z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie poboru). Oznacza to tym samym, że łączny okres przedawnienia dochodzenia zobowiązania podatkowego od zobowiązanego w konsekwencji zostanie wydłużony co najmniej do 8 lub 10 lat. Powyższe należy ocenić negatywnie z uwagi na wydłużenie okresów, w których organy podatkowe mogą kwestionować prawidłowość rozliczeń podatkowych. W kontekście przepisów o nadpłacie i zwrocie podatku, jak wynika z projektu ustawy – Ordynacja podatkowa, wprowadzono zmiany w zakresie powstania nadpłaty oraz zasad oprocentowania nadpłat powstałych wskutek orzeczeń Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości UE. Ponadto w projektowanych regulacjach przewidziano także krótszy termin zwrotu nadpłaty, bez uprzedniego wydawania decyzji, o ile nie stanowi to bezpodstawnego wzbogacenia. Niestety ustawodawca nie zdecydował się na uregulowanie zasad oceny, czy w danym wypadku zwrot nadpłaty może stanowić bezpodstawne wzbogacenie. Natomiast wartościowym rozwiązaniem, o ile będzie stosowane w praktyce, jest obowiązek zwrotu podatnikowi nadpłaconego podatku w sytuacji ujawnienia tej okoliczności przez organ podatkowy, bez prowadzenia postępowań i wydawania decyzji w tym względzie. Niemniej jednak powołane przepisy wymagają chęci dostrzeżenia przez pracownika organu podatkowego zaistnienia nadpłaty podatku. Tym samym – o ile co do zasady nowe instytucje należy ocenić pozytywnie, to ich zastosowanie w praktyce może w ogóle nie mieć miejsca, a egzekucja przepisu wydaje się nie być możliwa.	administracyjnym, potrzebne są dane od innych organów w tym obcych państw itd.). W takich przypadkach niezbędny jest dłuższy okres na zakończenie sprawy i czynności egzekucyjne. Ponadto w uzasadnieniu do projektowanych przepisów dotyczących przedawnienia wskazano, że wprowadzane zmiany w zakresie przedawnienia nie będą realnie prowadzić do wydłużenia, w porównaniu do obecnie obowiązującej sytuacji, okresu przedawnienia, mimo wprowadzenia 3 lat/5 lat na doręczenie przez organy podatkowe podatnikowi decyzji wydanej w pierwszej instancji oraz 5 lat na pobór podatku. Podniesiono przy tym następujące argumenty, które warto jest w tym miejscu przytoczyć. Po pierwsze, oceniając okres przedawnienia, należy mieć na uwadze całą konstrukcję tej instytucji i porównać jej kształt funkcjonujący do proponowanego. Wadliwe jest zestawienie tylko wybranych jej elementów. Na konstrukcję przedawnień składają się m.in. terminy przedawnienia, ale także rozwiązania dotyczące rozpoczęcia ich biegu oraz mechanizmy powodujące zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia. Nadpłata Generalnej przebudowie uległy przepisy regulujące nadpłatę podatku. Przede wszystkim wprowadzono regułę, zgodnie z którą nadpłata jest zaliczana lub zwracana bez wydawania decyzji w każdym przypadku, gdy nie budzi to wątpliwości organu podatkowego. Decyzja rozstrzygająca o nadpłacie pojawia się wówczas, gdy organ nie zgadza się z kwotą nadpłaty wyliczoną przez podatnika. Przyjęcie tej reguły umożliwiło rezygnację z decyzji określających nadpłatę (wydawanych z urzędu) i decyzji stwierdzających nadpłatę (wydawanych na wniosek podatnika). W każdym przypadku „zetknięcia" się organu z niewątpliwie nadpłaconym podatkiem powinien on być zaliczany lub zwracany niezwłocznie, bez prowadzenia postępowań i wydawania decyzji stwierdzających. Należy zwrócić uwagę na uwzględnienie elementu bezpodstawnego wzbogacenia jako przesłanki, której zaistnienie eliminuje możliwość jej zwrotu, ujednolicenie terminów zwrotu i oprocentowania nadpłaty oraz jej zaliczania na poczet zaległości podatkowych. Ta trudna instytucja prawa podatkowego w wyniku wprowadzenia tych zmian będzie bardziej czytelna dla podatników i organów podatkowych. (Zob. szerzej uzasadnienie do NOP)

			W odniesieniu do zagadnienia odpowiedzialności za zobowiązania wskazać należy, że zgodnie z proponowanym art. 231 Ordynacji podatkowej, podatnik nie ponosi odpowiedzialności z tytułu zaniżenia lub nieujawnienia przez płatnika podstawy opodatkowania czynności, o których mowa w art. 12, 13 oraz 18 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych, jeżeli umowa o pracę lub umowa cywilnoprawna były pozorne lub ukryte – do wysokości zaliczki, do której pobrania zobowiązany był płatnik. Jednocześnie z projektu ustawy - Ordynacja podatkowa nie wynika kto i w jakim trybie miałby uznawać umowy o pracę lub umowy cywilnoprawne za pozorne lub ukryte. Nie zdefiniowano także pojęcia „umowa ukryta”, co stanowi narzędzie pozwalające na rozszerzającą i właściwie dowolną interpretację tego pojęcia przez organy podatkowe.	**Uwaga częściowo uwzględniona.** W zakresie uwagi do art. 234 NOP uzupełniono uzasadnienie co do rozumienia pojęć użytych w tym przepisie. Istniejący obecnie w ordynacji podatkowej art. 26a został poprawiony w art. 234 projektu, wskutek czego wskazuje, że pozorna lub ukryta umowa o pracę, czy umowa cywilnoprawna zawarta przez płatnika wyłącza odpowiedzialność podatkową podatnika a wprowadza tylko odpowiedzialność płatnika.
			Nadto z projektu ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności przewidzianej w niniejszym rozdziale, jeżeli byłoby to rażąco niesłuszne. Wyłączenie odpowiedzialności osoby trzeciej za podatki, zaległości podatkowe i odsetki wydaje się być słuszne, jednak przesłanka wyłączenia odpowiedzialności („rażąco niesłuszne”) stanowi zwrot niedookreślony i prawdopodobnie będzie stanowiło w wielu wypadkach podstawę do subiektywnej oceny organu podatkowego, niekorzystnej dla osoby trzeciej.	**Uwaga niezasadna** co do rozumienia zwrotu „rażąco niesłuszne”. **(**zob. uzasadnienie projektu ustawy do art. 240 § 2 NOP). W systemie prawa funkcjonuje wiele określeń nieostrych, które nie są definiowane, nawet w zakresie przykładowym, np. niesłuszna korzyść, należyta staranność, ważne powody, interes publiczny. Zagadnienie to szczegółowo omówiono w uzasadnieniu projektu. Określenie "rażąco niesłuszne” jest typowym określeniem nieostrym, jakich wiele w systemie prawa, w tym także prawa podatkowego. Są to określenia zapewniające elastyczność orzekania w przypadku, gdy przepisy prawa są restrykcyjne.
			Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa przewiduje odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka podatnika za zaległości podatkowe byłego małżonka z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania ustroju wspólności majątkowej. W dotychczasowych przepisach zakres takiej odpowiedzialności nie był ograniczony kwotowo. W projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa proponuje się, aby odpowiedzialność ta została ograniczona do wysokości wartości rynkowej udziału w majątku wspólnym, jaki przypadł rozwiedzionemu współmałżonkowi podatnika. Niestety ustawodawca nie określił, na jaką datę ustala się wartość rynkową udziału w majątku wspólnym, co zapewne	**Uwaga uwzględniona.** W zakresie dnia, na który należy ustalać wartość rynkową poprawiono przepisy art. 247 § 2, art. 248 § 3, art. 250 § 2, art. 252 § 3 i art. 264 § 2 NOP.

			będzie prowadziło do kolejnych sporów z organami podatkowymi lub rozbieżności w stosowaniu tego przepisu w praktyce. Podobna sytuacja zaistniała w odniesieniu do kwestii odpowiedzialności spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo. Taka spółka odpowiada za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe tej osoby związane z wniesionym przedsiębiorstwem, a odpowiedzialność jest ograniczona do wartości wniesionego przedsiębiorstwa. Z projektu niestety nie wynika, o jaką „wartość" chodzi (rynkowa, bilansowa, inna?) oraz na jaki dzień ustala się wartość przedsiębiorstwa. Kwestią do ponownego rozważenia na gruncie projektowanych przepisów jest uznanie osób pełniących obowiązki członka zarządu w momencie likwidacji za osoby trzecie i przeniesienie na nie odpowiedzialności za zaległości podatkowe powstałe po likwidacji spółki, co wydaje się być nieuprawnione w świetle obowiązujących przepisów innych ustaw, w tym Kodeksu spółek handlowych (po otwarciu likwidacji spółkę reprezentują bowiem likwidatorzy, a nie członkowie zarządu). W projekcie Ordynacji uwzględniono też potrzebę zapewnienia sukcesji działalności gospodarczej przedsiębiorców i w tym celu wprowadzono nieznaną dotąd instytucję zapisobiercy windykacyjnego, który będzie mógł nabyć przedsiębiorstwo i wstąpić we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy związane z tym przedsiębiorstwem. Jest to rozwiązanie oczekiwane przez przedsiębiorców i konieczne z perspektywy spadkobierców. W projekcie zdefiniowano pojęcie „następcy prawnego", którym jest ten, kto na zasadach wynikających z ustawy wstępuje w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki. Ustawodawca nie doprecyzował jednak wprost, czy następca prawny ma wstępować w prawa i obowiązki podatnika, płatnika czy inkasenta.	**Uwaga niezasadna.** W zakresie odpowiedzialności osób trzecich nie wprowadzono daleko idących zmian merytorycznych w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji (art. 107 o.p.). W art. 240 § 1 NOP utrzymana została zasada, że katalog osób trzecich ma charakter zamknięty, a zarazem przesłanki i zakres odpowiedzialności określa ustawa. Oznacza to, że odpowiedzialność ta może być nałożona na osobę trzecią tylko w ustawie – Ordynacja podatkowa. Podtrzymano też dotychczasowe rozwiązanie, w myśl którego odpowiedzialność osoby trzeciej jest odpowiedzialnością solidarną z podatnikiem, względnie jego następcą prawnym w sytuacji, gdy należność, za którą odpowiada osoba trzecia, została przejęta przez następcę prawnego. Prawo podatkowe, a ordynacja podatkowa w szczególności, nie rozróżnia następstwa prawnego pod tytułem ogólnym i szczególnym, a wszystkie te przypadki określa jako następstwo prawne (Rozdział 12 działu II „Następstwo prawne"). Nie wszystkie przypadki wskazane w treści rozdziału 12 działu II są przypadkami, w których dochodzi do wstąpienia we wszelkie prawa i obowiązki poprzednika prawnego - tak było i dotychczas (zob. szerzej uzasadnienie do NOP).
154.	**Dział II Rozdział 1 Powstawanie**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowane przepisy w zasadniczym zakresie, to jest podziału zobowiązań na powstające z mocy prawa i w drodze doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania	**Uwaga niezasadna.** Podział zobowiązań podatkowych ze względu na sposób ich powstania jest konieczny mając na uwadze inne regulacje

	zobowiązań podatkowych		podatkowego, powtarzają rozwiązania obecnie obowiązujące, które z kolei stanowią powtórzenie rozwiązań obowiązujących jeszcze na gruncie ustawy o zobowiązania podatkowych z 1980 r. Sam podział zobowiązań podatkowych na wskazane kategorie nie budzi zasadniczo większych kontrowersji. Problematyczne natomiast w projektowanych przepisach jest to, że określenie zobowiązań powstających z mocy prawa jako zobowiązań powstających w wyniku „zaistnienia zdarzenia, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie takiego zobowiązania" nie przystaje do tych zobowiązań podatkowych, które rozliczane są za okres odpowiednio miesiąca (podatek VAT), czy roku (podatki dochodowe oraz podatek od nieruchomości). O ile więc w przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych możemy wskazać konkretne zdarzenie, z zaistnieniem którego ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego (jest nim dokonanie podlegającej opodatkowaniu czynności prawnej), o tyle w przypadku na przykład podatku dochodowego od osób fizycznych zobowiązanie podatkowe jest wynikiem zaistnienia szeregu zdarzeń, które miały miejsce w danym roku podatkowym i których rezultat ekonomiczny sumuje się na podlegający opodatkowaniu dochód. Z reguły więc mamy do czynienia z wieloma, a nie jednym zdarzeniem, z którym ustawa podatkowa wiąże powstanie zobowiązania podatkowego. W związku z powyższym powstaje pytanie, czy zobowiązanie za rok podatkowy powstaje w dacie osiągnięcia przychodu z ostatniego w danym roku zdarzenia, którego rezultat ekonomiczny stanowi składnik sumy, jaką jest dochód, czy też zobowiązanie powstaje w ostatnim dniu roku podatkowego, kiedy potencjalnie mogło zaistnieć zdarzenie, którego wynik ekonomiczny miałby wpływ na wysokość osiągniętego w roku podatkowym dochodu. Jeszcze mniej klarowna jest sytuacja na gruncie podatku od nieruchomości (w zakresie opodatkowania osób prawnych), gdzie opodatkowaniu z mocy prawa podlega określony stan rzeczy, a nie zdarzenie. Opodatkowaniu podatkiem od nieruchomości podlega bowiem posiadanie nieruchomości, co do zasady samoistne i wynikające z tytułu prawa własności. Powyższe przykłady pokazują, że rozwiązania prawne zaprojektowane blisko 40 lat temu, w całkowicie innym	ordynacji podatkowej, które odwołują się do decyzji ustalających wysokość zobowiązania podatkowego. Ma to znaczenie m.in. w przypadku terminów płatności podatku. Wskazany podział na zobowiązania powstające poprzez doręczenie decyzji oraz „z mocy prawa" funkcjonuje obecnie i nie budzi większych problemów ani praktycznych ani teoretycznych. Nawet w tych przypadkach, w których ustawy podatkowe nie wskazują wprost daty powstania zobowiązania podatkowego (np. w podatku dochodowym), nie jest to przeszkodą do prawidłowej realizacji zobowiązania. Przyjmuje się też zasadę, że jeżeli przepis nie stanowi inaczej, to zobowiązanie podatkowe powstaje z mocy prawa.

			systemie społeczno-gospodarczym, a co za tym idzie w innym systemie podatkowym, nie odpowiadają potrzebom wynikającym z obecnej rzeczywistości prawnej i wymagają przede wszystkim gruntownego zastanowienia nad celowością utrzymania danej regulacji i jej ewentualnym nowym kształtem. Skoro poszczególne ustawy podatkowe rozstrzygają, w jaki sposób powstaje zobowiązanie w danym podatku, nie jest konieczne normatywne ujęcie kwestii podziału zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa i zobowiązania powstające w wyniku doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. Wyjaśnić w tym miejscu należy, iż projektowane przepisy Ordynacji (podobnie jak obecnie obowiązujące) w ujęciu normatywnym rozstrzygają o dacie powstania zobowiązania podatkowego w zależności od jego rodzaju.	
155.	**Art. 132**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowany art. 132 powtarza zapisy art. 21 § 1 OP. Mimo, że treścią tego przepisu jest określenie momentu powstania zobowiązania podatkowego, w praktyce zasadniczym jego celem jest dokonanie rozróżnienia zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa oraz zobowiązań powstających w drodze doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego. W wielu bowiem przypadkach projektowane przepisy Ordynacji (podobnie jak obecnie obowiązującej) zakładają odrębne regulacje dotyczące zobowiązań powstających z mocy prawa i zobowiązań powstających w drodze doręczenia decyzji. Przepisy projektowanej, podobnie zresztą jak przepisy obowiązującej Ordynacji podatkowej, nie wiążą natomiast z momentem powstania zobowiązania podatkowego szczególnych konsekwencji prawnych. Moment powstania zobowiązania podatkowego nie ma więc jakiejkolwiek doniosłości prawnej na gruncie Ordynacji podatkowej, w związku z czym zasadne jest pytanie o celowość regulowania tej kwestii. Zwłaszcza, że sposób powstania zobowiązań podatkowych wynika z postanowień poszczególnych ustaw podatkowych. W związku z powyższym rozważyć należałoby, czy art. 132 nie powinien ograniczyć się do stwierdzenia, że zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób określony w ustawie podatkowej, odpowiednio z mocy prawa albo przez doręczenie decyzji	**Uwaga niezasadna.** Jak wskazano wyżej, rozróżnienie sposobów powstawania zobowiązań podatkowych ma znaczenie na gruncie przepisów ordynacji podatkowej. Nie jest też prawdziwe twierdzenie, że w każdym przypadku ustawa szczegółowego prawa podatkowego wskazuje wprost na sposób powstania zobowiązania podatkowego.

			ustalającej.	
156.	**Art. 132 pkt 1**	**Konfederacja Lewiatan**	Regulacja ta powiela obowiązujący obecnie przepis art. 21 § 1 pkt 2; zauważyć należy, iż ustawy podatkowe nie wskazują zdarzenia, z którym wiązałyby powstanie zobowiązania podatkowego, lecz jedynie termin na złożenie deklaracji. W naszej ocenie kwestia ta wymaga doprecyzowania - fakt, iż podatek wynikający z deklaracji jest podatkiem do zapłaty nie jest tożsamy z tym, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem upływu terminu do złożenia deklaracji. Proponujemy aby dotychczasowa treść stanowiła § 1 oraz wprowadzenie § 2 o treści: W przypadku, gdy zobowiązany ma obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób o którym mowa w§ 1 pkt 1, zdarzeniem, o którym mowa w tym przepisie jest upływ terminu na złożenie deklaracji.	**Uwaga niezasadna.** Ustawy szczegółowego prawa podatkowego w wielu przypadkach milczą w przedmiocie daty powstania zobowiązania podatkowego, co jednak nie oznacza, że daty tej nie można odtworzyć na podstawie całokształtu danej regulacji. Proponowane doprecyzowanie momentu powstania zobowiązania „z mocy prawa" poprzez odniesienie go do daty upływu złożenia deklaracji jest nie do przyjęcia. Skutkowałoby ono bowiem tym, że podatnik składałby deklarację oraz wykazywał zobowiązanie podatkowe jeszcze przed datą jego powstania.
157.	**Art. 133**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Artykuł 133 § 1 dubluje postanowienia niektórych ustaw podatkowych. Przykładowo: 1) art. 99 ust. 12 VATU stanowi: „Zobowiązanie podatkowe, kwotę zwrotu różnicy podatku, kwotę zwrotu podatku naliczonego lub różnicy podatku, o której mowa w art. 87 ust. 1, przyjmuje się w kwocie wynikającej z deklaracji podatkowej, chyba że organ podatkowy określi je w innej wysokości."; 2) art. 45 ust. 6 PITU stanowi: „Podatek dochodowy wynikający z zeznania jest podatkiem należnym od dochodów podatnika uzyskanych w roku podatkowym, chyba że właściwy organ podatkowy wyda decyzję, w której określi inną wysokość podatku. W razie niezłożenia zeznania o wysokości osiągniętego dochodu, właściwy organ podatkowy wyda decyzję określającą wysokość zobowiązania w podatku dochodowym.". Nie wszystkie ustawy dotyczące poszczególnych podatków przewidują kompetencję organów podatkowych do określania wysokości zobowiązań podatkowych w innej kwocie, niż zadeklarowana przez podatnika. W określonej sytuacji zasadnym jest podjęcie kierunkowej decyzji, czy kwestia ta winna być regulowana szczegółowo na poziomie każdej z ustaw podatkowych, z uwzględnieniem specyfiki	**Uwaga niezasadna.** Zasada wynikająca z art. 129 § 1 ma charakter normy generalnej i zgodzić się trzeba, że nie jest konieczne jej powielanie w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. Tym niemniej należy stwierdzić, iż zawarcie domniemania poprawności zobowiązania wynikającego z deklaracji w przepisach szczególnych ma walor informacyjny. Bez tych regulacji podatnik mógłby mieć trudności z prawidłowym wykonaniem ciążącego na nim zobowiązania, gdyż w regulacji normatywnej danego podatku nie znalazłby normy, która wskazywałaby, z czego wynika kwota podatku do zapłaty.

			poszczególnych podatków, czy też na poziomie Ordynacji podatkowej. Właściwym wydaje się przyjęcie rozwiązania, że szczegółowe kompetencje organów podatkowych w zakresie wymiaru podatków powstających z mocy prawa winna być określana na gruncie każdego podatku z osobna i z uwzględnieniem jego specyfiki. Nie jest bowiem zasadnym, aby na poziomie Ordynacji podatkowej, jak ma to miejsce w przypadku projektowanego art. 133 § 4 szczegółowo rozpisywać kompetencje organów podatkowych, które mają pokrywać różne możliwe sytuacje w obszarze poszczególnych podatków. Wydaje się bowiem, że precyzyjne określenie zakresu uprawnień organów podatkowych w przedmiocie wymiaru niektórych podatków wymaga czasem daleko idącej kazuistyki, na którą nie powinno być miejsca w akcie tej rangi co Ordynacja podatkowa. Krytyce poddać należy propozycję wprowadzenia w projektowanym art. 133 § 5 decyzji, których przedmiotem miałoby być „częściowe" zobowiązanie podatkowe, to jest zobowiązanie wynikające z wybranej (pojedynczej) transakcji. Przeciw takiemu rozwiązaniu stoją przede wszystkim względy praktyczne. Nie zawsze bowiem korzystne będzie dla podatnika uzyskanie takiej decyzji z uwagi na to, że częściowe zobowiązanie podatkowe może być wyższe od zobowiązania całościowego (po uwzględnieniu określonej przez organ wysokości zobowiązania częściowego). W sytuacji takiej decyzja określająca częściowe zobowiązanie (wydawana z urzędu) byłaby dla podatnika oczywiście krzywdząca, ponieważ w jej wyniku, podatnik, jak należy się domyślać, zobowiązany będzie skorygować deklarację i wykazać w niej, na przykład stratę, która nie będzie pomniejszać zobowiązania częściowego. Bardziej właściwym wydaje się, aby decyzje częściowe nie odnosiły się do zobowiązania podatkowego, ale podstawy opodatkowania ujętej w określonej pozycji deklaracji podatkowej i żeby istotą wydania takiej decyzji była korekta deklaracji złożonej przez podatnika. Rozważyć przy tym należałoby, czy decyzja taka powinna zobowiązywać podatnika do złożenia korekty deklaracji (obowiązek podlegający egzekucji w trybie właściwym dla obowiązków o charakterze niepieniężnym), czy też wprost korygować wcześniej złożoną deklarację.	**Uwaga niezasadna** Decyzja „cząstkowa" określająca wysokość zobowiązania podatkowego co do zasady będzie wydawana z urzędu. Celem tej decyzji jest określenie zobowiązania wyłącznie w zakresie określonego wycinka zobowiązania podatkowego (np. związanego z jedną z transakcji objętych rozliczeniem w deklaracji). Wydanie decyzji cząstkowej nie jest związane z obowiązkiem korekty deklaracji w zakresie, którego nie dotyczy decyzja, gdyż zobowiązanie podatkowe ustala się na podstawie zarówno deklaracji pierwotnej jak i decyzji - w decyzji „cząstkowej" organ podatkowy wskazuje, w jakim zakresie deklaracja nie wywołuje skutków prawnych. Gdy jednak wydanie decyzji cząstkowej obejmującej dane zdarzenie/transakcję prowadziłoby do tego, że ani na podstawie tej decyzji ani na podstawie deklaracji nie byłoby możliwe ustalenie prawidłowej wysokości zobowiązania, organ podatkowy powinien określić je w całości „zwykłą" decyzją określającą. Wydanie decyzji „cząstkowej" jest uprawnieniem a nie obowiązkiem organu podatkowego.

			Ponadto podnieść należy, czy nie byłoby właściwym, aby przepisy dotyczące decyzji częściowych zostały odpowiednio szczegółowo określone w poszczególnych ustawach podatkowych. Projektowane przepisy, choć nie odnoszą się wprost do określonych kategorii podatków, to są pisane z oczywistą intencją ich stosowania na gruncie konkretnych ustaw podatkowych.	
158.	**Art. 133 § 5**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Katowicach**	Z uwagi na to, że częstokroć przedmiot sporu w przypadku tych podatków dotyczy tylko części przedmiotu opodatkowania zasadnym byłoby rozszerzenie tego nowego rozwiązania na sprawy dotyczące podatków, o których mowa w ustawie o podatkach i opłatach lokalnych.	**Uwaga niezasadna** Wydawanie decyzji "cząstkowych" jest wyjątkiem od zasady, który nie powinien obejmować podatków lokalnych, w szczególności podatku od nieruchomości. Zakres stosowania decyzji "cząstkowych" dotyczy spraw szczególnie skomplikowanych, których katalog wskazano w projekcie. Dzielenie zobowiązania na kilka decyzji/deklaracji skutkowałoby wzrostem kosztów wymiaru podatków lokalnych oraz mogłoby prowadzić do wadliwego wykonywania zobowiązań podatkowych przez podatników.
159.	**Art. 133 § 5**	**Business Centre Club**	W zakresie decyzji, obecnie obowiązująca Ordynacja podatkowa stanowi, że decyzja rozstrzyga sprawę co do jej istoty albo w inny sposób kończy postępowanie w danej instancji. Decyzja podatkowa stanowi zatem akt, z którego podatnik powinien czerpać pełną wiedzę na temat swojej sytuacji prawno-podatkowej. W nowej Ordynacji podatkowej co do zasady zachowano ww. trzon regulacji dotyczącej charakteru decyzji. Większość wprowadzonych zmian stanowią zmiany o charakterze ujednolicającym i porządkującym, co z całą pewnością należy ocenić pozytywnie. 2.Poza powyższym, projektodawca zaproponował wprowadzenie w NOP zupełnie nowej instytucji prawa podatkowego – tzw. decyzji cząstkowej. Zgodnie z proponowanymi przepisami, organ podatkowy będzie mógł zakończyć postępowanie podatkowe decyzją cząstkową, której przedmiotem będzie część zobowiązania podatkowego związana z: 1) cenami transferowymi, 2) unikaniem opodatkowania, 3) określeniem dochodu z zysków kapitałowych, 4) transakcjami polegającymi na zbyciu bądź nabyciu przedsiębiorstwa, jego zorganizowanej części lub	**Opinia aprobująca proponowane rozwiązania – nie wymaga odniesienia się.** **Opinia aprobująca proponowane rozwiązania – nie wymaga odniesienia się.**

			nieruchomości, 5) transakcjami polegającymi na połączeniu, podziale lub przekształceniu przedsiębiorcy. Co istotne, wydanie decyzji cząstkowej nie będzie blokowało możliwości późniejszego wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego za cały okres, w którym zaszło zdarzenie, którego dotyczy wydana uprzednio decyzja cząstkowa. Organ podatkowy oczywiście będzie w takim wypadku musiał uwzględnić w treści całościowej decyzji treść wydanej wcześniej decyzji cząstkowej. 3.Choć opisana powyżej propozycja nowej instytucji ogólnego prawa podatkowego, na pierwszy rzut oka wydawać by się mogła pozytywna dla systemu podatkowego i mogłaby doprowadzić do zwiększenia wydajności podejmowanych przez administrację skarbową działań, to jednak istnieje uzasadnione ryzyko, że może ona być nadużywana przez organy administracji skarbowej. W konsekwencji może ona powodować daleko idące, negatywne konsekwencje dla przedsiębiorców. Łatwo można sobie wyobrazić sytuację, w której organ podatkowy obejmie zakresem prowadzonego postępowania podatkowego cały okres rozliczeniowy podatnika, a następnie wypowie się jedynie w zakresie opodatkowania poszczególnych, nielicznych zawartych przez niego transakcji wydając decyzję cząstkową. Takie działanie doprowadzi do zwiększenia niepewności podatników, którzy pomimo faktu, że organ przeprowadził w ich sprawie kompleksowe postępowanie podatkowe i tak na koniec nie otrzymają informacji czy wszystkie dokonane przez nich rozliczenia z fiskusem są poprawne i akceptowalne. Jest to sytuacja niepożądana, tym bardziej że nierzadko wydanie decyzji będzie poprzedzone różnego rodzaju postępowaniami kontrolnymi, czy będzie wymagało od podatników odpowiedzi na wiele wezwań / uczestnictwa w licznych czynnościach dowodowych, co jest często niezwykle uciążliwie dla normalnego prowadzenia działalności gospodarczej. Dodatkowo może to doprowadzić do sytuacji, w której określony okres rozliczeniowy będzie przedmiotem zainteresowania administracji skarbowej wiele razy. Gdyby projektodawca chciał zrealizować cel, który został	**Uwaga częściowo zasadna** Zakres prowadzonego postępowania określa postanowienie o wszczęciu. Zatem nie będzie możliwe po wszczęciu postępowania za dany okres rozliczeniowy ograniczenie go jedynie do części zobowiązania. Analogicznie wszczęcie postępowania co do danej transakcji lub zdarzenia, nie daje podstaw do objęcia nim całości rozliczenia. Celem wyeliminowania tych wątpliwości proponuje się jednak doprecyzowanie, że w postanowieniu o wszczęciu postępowania, które ma zakończyć się decyzją, o której mowa w art. 129 § 5, organ podatkowy powinien wskazać zakres tego postępowania. Wszczęcie przez organ podatkowy postępowania „cząstkowego” może być poprzedzone przeprowadzeniem czynności sprawdzających lub kontroli podatkowej. O zakresie czynności sprawdzających oraz kontroli decyduje organ podatkowy i mogą one dotyczyć wyłącznie określonej sprawy, która w przyszłości może być przedmiotem decyzji „cząstkowej”. W art. 674 § 3 projektu wprost wskazano na możliwość prowadzenia kontroli podatkowej wyłącznie w zakresie określonych czynności lub zdarzeń.

			opisany w uzasadnieniu do przepisów wprowadzających instytucje decyzji cząstkowych, jakim jest „skrócenie czasu prowadzonych postępowań" oraz „umożliwienie organom podatkowym weryfikacji poprawności rozliczeń podatnika jedynie w ściśle określonym przepisami prawa obszarze", przepisy dotyczące decyzji cząstkowych powinny być uregulowane kompleksowo – łącznie z przepisami dotyczącymi postępowania, które kończy się wydaniem tego typu decyzji. Dopiero takie uregulowanie tej instytucji może przyczynić się również do zmniejszenia spraw, rozpatrywanych przez sądy administracyjne. Jeśli bowiem organy będą prowadzić postępowanie dotyczące jednej, szczegółowej kwestii, również sądy administracyjne nie będą musiały zapoznawać się z całościowymi, obszernymi aktami postępowania, dotyczącego rozliczeń podatnika w całym okresie. Z zaproponowanych regulacji możliwość prowadzenia postępowania cząstkowego natomiast nie wynika, w związku z czym zasadnym jest wprowadzenie takiej instytucji do Działu III NOP. Ramy postępowania cząstkowego zostałby dokładnie uregulowane i uniemożliwiałby wydanie decyzji cząstkowej po postępowaniu, obejmującym swoim zakresem cały okres rozliczeniowy i kontrole wielu (o ile nie wszystkich) transakcji podatnika. Dodatkowo, w naszej opinii, konieczne również wydaje się uregulowanie zakresu kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej, którymi hipotetycznie mogłoby być poprzedzone, zaproponowane wyżej, postępowanie cząstkowe. Instytucja postępowania cząstkowego byłaby zupełnie martwą instytucją, która nie gwarantowałaby ochrony podatnikowi, w przypadku, w którym przed jej wydaniem byłaby przeprowadzona kontrola podatkowa lub kontrola celno-skarbowa dotycząca całego okresu rozliczeniowego, a nie tylko jednej transakcji, która byłaby następnie przedmiotem decyzji cząstkowej. Proponujemy, aby stworzyć prawny mechanizm, który pozwalałby organom administracji skarbowej, które powzięły uzasadnioną wątpliwość, w odniesieniu do rozliczenia podatkowego określonej transakcji (na przykład na podstawie przeprowadzonych czynności analitycznych bądź czynności	

			sprawdzających) na przeprowadzenie w odniesieniu do tych rozliczeń cząstkowego postępowania kontrolnego lub cząstkowego postępowania podatkowego. Zakończeniem takiego postępowania byłaby decyzja cząstkowa.	
160.	**Art. 134**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowany przepis stanowi powtórzenie dotychczasowych regulacji w tym zakresie. Nie wydaje się jednak konieczne utrzymywanie tego przepisu. Kwestie, których dotyczy powinny być (i w zasadzie są) regulowane na gruncie właściwych ustaw podatkowych.	**Uwaga niezasadna** Projektowany przepis odnosi się wyłącznie do zobowiązań powstających poprzez doręczenie decyzji, kiedy wymiar podatku dokonywany jest na podstawie danych zawartych w złożonej deklaracji (np. informacji na podatek od nieruchomości). Przepisy szczegółowego prawa podatkowego nie zawierają domniemania, o którym mowa w analizowanym przepisie.
161.	**Art. 135**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowany przepis ma charakter stricte procesowy i winien być umiejscowiony w Dziale III, Rozdziale 8, to jest w przepisach dotyczących dowodów w postępowaniu podatkowym.	**Uwaga nieuwzględniona** W art. 131 wprowadzono generalną zasadę, zgodnie z którą każda deklaracja korzysta z ochrony prawnej. Przepis ten stanowi realizację zasady ogólnej prawa podatkowego uregulowanej w art. 19 projektu ordynacji podatkowej, zgodnie z którym domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego, chyba że jest powód, aby uważać inaczej. Charakteru normy ujętej w tym przepisie nie można ograniczać wyłącznie do procedury. Nie można tracić z pola widzenia jej materialnoprawnego znaczenia.
162.	**Art. 135 § 4**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Ustawodawca nie przesądził formy nieuznania deklaracji za dowód (art. 135 § 4) – czy to jedynie powinien w samym uzasadnieniu decyzji, czy też wydawać odrębne postanowienie, tak aby dać stronie informację, że deklaracja będzie podważana ewentualnie w postępowaniu podatkowym, czy też powinien o tym wskazać w postanowieniu o wszczęciu postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego.	**Uwaga nieuwzględniona** Przepis reguluje zasady obalenia szczególnej mocy dowodowej deklaracji podatkowej. Przewiduje, że organ podatkowy w trakcie czynności sprawdzających, kontroli podatkowej, kontroli celno-skarbowej lub postępowania podatkowego, nie uznaje, w całości lub w części, deklaracji za dowód w rozumieniu § 1, jeżeli stwierdzi, że jest nierzetelna lub sporządzona w sposób wadliwy. Konstrukcja art. 131 jest wzorowana na brzmieniu obowiązującego art. 193 § 1 o.p. dotyczącego mocy dowodowej ksiąg podatkowych. W tym przypadku mają zastosowanie zasady ogólne dotyczące nieuznawania przez organ podatkowy określonych materiałów za dowód.
163.	**Art. 137 § 1**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Uprawnienie do podpisywania deklaracji (art. 137 § 1) powinno być także przyznane pełnomocnikowi szczególnemu, jeżeli dana sprawa mieści się w zakresie pełnomocnictwa, a także kuratorowi o którym mowa w art. 68 § 2;	**Uwaga nieuwzględniona** Z istoty pełnomocnictwa szczególnego wynika, że to mocodawca, a nie ustawodawca, powinien decydować o zakresie pełnomocnictwa szczególnego. Należy jednak podkreślić różnice, jakie zachodzą pomiędzy pozycją pełnomocnika do podpisywania deklaracji, pełnomocnika ogólnego czyli pełnomocnika ustanawianego przez podatnika dla reprezentowania jego spraw przed organami podatkowymi oraz

				pełnomocnika szczególnego. Pełnomocnik szczególny, chcąc podpisywać deklaracje podatkowe musi być do tego upoważniony na podstawie art. 133 (obecnie art. 80a o.p.). Nie wystarczy w takim przypadku nawet bardzo szerokie pełnomocnictwo udzielone na podstawie art. 64 (obecnie art. 138a o.p.).
164.	**Art. 138**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Przepis zdecydowanie zbędny. Skoro art. 137 stanowi, że deklaracja może być podpisana przez pełnomocnika, oznacza to, że organ podatkowy ma obowiązek uznać taką deklarację za złożoną w imieniu podatnika, a to oczywiście oznacza, że podatnik (odpowiednio płatnik i inkasent) jest zwolniony z obowiązku jej złożenia.	**Uwaga nieuwzględniona** Odrębne przepisy mogą zobowiązywać podatnika lub inne podmioty do osobistego podpisania deklaracji. Przepis art. 138 projektu ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem obowiązującego art. 80b o.p.
165.	**Art. 139**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	§ 1 tego artykułu dubluje odpowiednie przepisy poszczególnych ustaw podatkowych, w których szczegółowo określa się terminy wykonania obowiązku złożenia deklaracji. W związku z powyższym przepis ten wydaje się być zbędny. § 2 tego artykułu wynika z przyjętej w zakresie przedawnienia koncepcji przedawnienia wymiaru i przedawnienia poboru, która w dalszej części uwag została przez Radę poddana krytycznej ocenie. W związku z poniższymi rozważaniami rekomendujemy, aby wykreślić ten przepis jako zbędny (bezprzedmiotowy).	**Uwaga nieuwzględniona** Przepis ma charakter informacyjny i porządkujący. Natomiast z przepisów prawa materialnego wynikają konkretne terminy składania określonych deklaracji. Dodatkowo za zachowaniem przepisu przemawia to, że zawiera on rozwiązanie korzystne dla podmiotów, na których spoczywa obowiązek składania deklaracji podatkowych, gdyż przepis ten wymusza na organach podatkowych badanie właściwości już na etapie składania deklaracji podatkowej.
166.	**Art. 139 § 2**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Wątpliwości budzi określenie terminu, po upływie którego nie następują żadne skutki prawne, ponieważ nie jest pewne czy upływ terminu przedawnienia jest tym samym terminem co upływ terminu określonego w art. 139 § 1 projektu ustawy.	**Uwaga nieuwzględniona** Konstrukcja art. 135 § 2 opiera się o przedawnienie wymiaru, które jest uregulowane w innej części NOP. Konieczna jest harmonizacja przedawnienia wymiaru oraz terminu, po którym złożenie deklaracji nie będzie skuteczne.
167.	**Art. 140**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W uwagach do art. 133 zwróciliśmy uwagę na zasadniczy problem praktyczny wynikający z określenia części zobowiązania podatkowego. Regulacja art. 140 dotycząca zakresu związania pierwotną deklaracją podatnika po wydaniu decyzji na podstawie art. 133 § 5 potwierdza ten problem. Mianowicie zestawiając pierwotną treść deklaracji i decyzję określającą część zobowiązania w niektórych przypadkach przyjąć należałoby, że na przykład: podatnik podatku dochodowego w danym okresie rozliczeniowym ponosi stratę (z deklaracji) i równolegle ma podatek do zapłaty (z decyzji), albo podatnik VAT ma nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym (z deklaracji) i podatek do zapłaty z decyzji. Nie wynika bowiem z art. 140, aby skutkiem wydania decyzji o	**Uwaga niezasadna** Ten przepis reguluje wyłącznie zakres skuteczności deklaracji. Warto przypomnieć, że zasada wynikająca z art. 129 § 1 ma charakter normy generalnej i nie jest konieczne jej powielanie w przepisach szczegółowego prawa podatkowego. Tym niemniej zawarcie domniemania poprawności zobowiązania wynikającego z deklaracji w przepisach szczególnych ma walor informacyjny. Bez tych regulacji podatnik mógłby mieć trudności z prawidłowym wykonaniem ciążącego na nim zobowiązania, gdyż w regulacji normatywnej danego podatku nie znalazłby normy, która wskazywałaby, z czego wynika kwota podatku do zapłaty. Natomiast decyzja „cząstkowa" określająca wysokość zobowiązania podatkowego co do zasady będzie wydawana z

			częściowym zobowiązaniu było domniemanie, że treścią deklaracji jest wynik zsumowania danych wynikających z decyzji o częściowym zobowiązaniu podatkowym i pierwotnie złożonej przez podatnika deklaracji. Z treści art. 140 wynika, że skutkiem wydania decyzji o częściowym zobowiązaniu podatkowym jest wyłączenie z treści deklaracji tych danych (odpowiedniej wartości podstawy opodatkowania i skorelowanej z nim kwoty podatku), które określone zostały w decyzji o częściowym podatku. Podsumowując przepis nie oddaje prawdopodobnej intencji projektodawcy zakładającej uwzględnienie wszystkich kosztów przy ustalaniu wysokości zobowiązania podatkowego. Strona powinna mieć prawo do żądania wydania decyzji obejmującej cały okres rozliczeniowy lub zdarzenie zamiast wydania decyzji częściowej. W związku z powyższym analizowany przepis winien być zmieniony stosownie do proponowanych zmian w zakresie art. 133.	urzędu. Celem tej decyzji jest określenie zobowiązania wyłącznie w zakresie określonego wycinka zobowiązania podatkowego (np. związanego z jedną z transakcji objętych rozliczeniem w deklaracji). Wydanie decyzji cząstkowej nie jest związane z obowiązkiem korekty deklaracji w zakresie, którego nie dotyczy decyzja, gdyż zobowiązanie podatkowe ustala się na podstawie zarówno deklaracji pierwotnej jak i decyzji - w decyzji „cząstkowej" organ podatkowy wskazuje, w jakim zakresie deklaracja nie wywołuje skutków prawnych. Wydanie decyzji „cząstkowej" jest uprawnieniem a nie obowiązkiem organu podatkowego.
168.	**Art. 141**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Proponujemy wykreślenie §§ 1 i 2 jako zbędnych. Oczywistym jest, że korekta deklaracji jest obowiązkiem podatnika (płatnika, inkasenta), który wynika z obowiązku rzetelnego i zgodnego z prawem „samoobliczenia" podatku. Dopóki podatnik nie obliczy podatku w sposób, który będzie zgodny z prawem, ma obowiązek złożenia deklaracji z właściwą kwotą podatku, a więc obowiązek korekty poprzednio złożonej deklaracji. Niezależnie od tego, czy pierwotnie zadeklarowana kwota podatku jest zaniżona czy zawyżona w stosunku do kwoty zgodnej z prawem. Z obowiązkiem korekty deklaracji skorelowany jest obowiązek organu uznania złożonej korekty i w tym sensie (i tylko w tym sensie) możemy mówić o uprawnieniu podatnika do złożenia korekty. Uprawnienie to dotyczy zarówno korekty zmniejszającej jak i zwiększającej zobowiązanie podatkowe. Paragraf 3 wymaga przeredagowania w kierunku takim, by jego sens sprowadzał się do tego, że skuteczność korekty deklaracji wymaga pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty. Obecne brzmienie jest swego rodzaju tautologią („skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej"). Rozważenia wymaga ponadto, czy nie należałoby dookreślić stopnia szczegółowości pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty.	**Uwaga uwzględniona częściowo.** Nie w każdym przypadku korekta deklaracji jest obowiązkiem podatnika. Na mocy odrębnych przepisów podatnik może być zobowiązany do skorygowania deklaracji. W art. 137 § 3 otrzymał następujące brzmienie: „§ 3. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. W przypadku niedołączenia pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty organ podatkowy wzywa podmiot, o którym mowa w § 1 do dokonania tej czynności."

169.	**Art. 141 § 1**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Projektowany przepis jest nieprecyzyjny, ponieważ posługuje się niezdefiniowanym pojęciem innych osób. W Ordynacji podatkowej, zgodnie z art. 81 § la, taką „inną osobą" był wspólnik spółki cywilnej w chwili rozwiązania spółki w określonym przepisami Ordynacji podatkowej zakresie.	**Uwaga nieuwzględniona** Przepis ten reguluje w sposób niedookreślony katalog podmiotów, które mogą skorygować deklarację podatkową. Nie oznacza to jednak, że każdy podmiot może taką korektę złożyć, czyli że katalog ten jest otwarty. Możliwość złożenia korekty zależy bowiem od statusu danego podmiotu w sferze stosunków prawnopodatkowych regulowanych prawem materialnym.
170.	**Art. 141 § 1**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Projektowany przepis jest nieprecyzyjny, ponieważ posługuje się niezdefiniowanym pojęciem "innych osób". Z tego względu należy wskazać konkretnie o jakie inne osoby chodzi, lub zdefiniować w art. 13 to pojęcie.	**Uwaga nieuwzględniona** Przepis art. 137 reguluje uprawnienie do skorygowania uprzednio złożonej deklaracji. W § 1 przewidziano, że jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnik, płatnik, inkasent lub inny podmiot mogą skorygować uprzednio złożoną deklarację. Przepis ten reguluje w sposób niedookreślony katalog podmiotów, które mogą skorygować deklarację podatkową. Nie oznacza to jednak, że każdy podmiot może taką korektę złożyć, czyli że katalog ten jest otwarty. Możliwość złożenia korekty zależy bowiem od statusu danego podmiotu w sferze stosunków prawnopodatkowych regulowanych prawem materialnym.
171.	**Zmiana art. 141 § 3 i usunięcie § 4 Projektu**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	§ 3 Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. Uzasadnienie: Obecnie przepisy ustawy Ordynacja podatkowa nie przewidują obowiązku załączania uzasadnienia do korekty deklaracji. Z racji na fakt, że korekta deklaracji ma charakter oświadczenia podatnika, nie wydaje się konieczne uzasadnianie jej ewentualnej zmiany. Obowiązek przygotowywania uzasadnień przez podatników i zapoznawania się z nimi przez organy podatkowe powodować będzie powstanie zbędnych kosztów, zarówno po stronie przedsiębiorców, jak i organów. Jednocześnie, w razie wątpliwości co do rzetelności rozliczeń podmiotu, organ podatkowy dysponuje środkami kontroli i weryfikacji jego działań poprzez postępowanie podatkowe.	**Uwaga nieuwzględniona** Powrót do konieczności uzasadniania przyczyn korekty jest spowodowany tym, że w obowiązującym stanie prawnym organy podatkowe muszą wzywać podatników do wyjaśniania przyczyn korekty. Zmiana spowoduje zatem zmniejszenie prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie ustalenia przyczyn korekty. Niezależnie od powyższego, art. 137 § 3 otrzymał następujące brzmienie: „§ 3. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. W przypadku niedołączenia pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty organ podatkowy wzywa podmiot, o którym mowa w § 1 do dokonania tej czynności.”
172.	**Art. 141 § 3**	**Polska Izba Ubezpieczeń**	Polska Izba Ubezpieczeń pragnie zauważyć, że obowiązek ten został zniesiony począwszy od 2016 r. i jak wskazano w uzasadnieniu do projektu wprowadzającego wtedy fakultatywność składania uzasadnienia do korekty deklaracji podatkowej „Przepisy Ordynacji podatkowej nie określają bowiem bliżej formy ani treści tego uzasadnienia, jak również	**Uwaga nieuwzględniona.** Powrót do konieczności uzasadniania przyczyn korekty jest spowodowany tym, że w obowiązującym stanie prawnym organy podatkowe muszą wzywać podatników do wyjaśniania przyczyn korekty. Zmiana spowoduje zatem zmniejszenie prowadzonych czynności sprawdzających w zakresie ustalenia przyczyn korekty.

			skutków prawnych jego niezłożenia". Zwracamy uwagę, że sytuacja do dziś nie uległa zmianie, dlatego PIU uważa za niezasadne zmienianie aktualnie obowiązujących regulacji.	Niezależnie od powyższego, art. 137 § 3 otrzymał następujące brzmienie: „§ 3. Skorygowanie deklaracji następuje przez złożenie deklaracji korygującej wraz z dołączonym pisemnym uzasadnieniem przyczyn korekty. W przypadku niedołączenia pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty organ podatkowy wzywa podmiot, o którym mowa w § 1 do dokonania tej czynności.”
173.	**Art. 142**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Proponujemy wykreślić § 1 pkt 2 w związku z zastrzeżeniami dotyczącymi zasadności wprowadzenia instytucji przedawnienia wymiaru podatku.	**Uwaga nieuwzględniona w zakresie art. 138 § 1 pkt 2** Przepis art. 138 § 1 projektu ordynacji podatkowej reguluje szczegółowe zasady korygowania deklaracji podatkowej, wymienia sytuacje, w których skorygowanie deklaracji podatkowej nie wywołuje skutków prawnych. Celem wprowadzonego przepisu było wyeliminowanie pojawiających się wątpliwości interpretacyjnych. Wprost uregulowano zatem ograniczenie możliwości prawnej skorygowania deklaracji ze względu na upływ terminu przedawnienia wymiaru, z zastrzeżeniem art. 219 i art. 220. Wprowadzenie w NOP rozwiązania, w którym bieg terminu przedawnienia poboru może nastąpić wyłączne jeden raz jest rozwiązaniem korzystniejszym dla podatników w porównaniu do sytuacji obecnie obowiązującej. Brak jest w o.p. takiego ograniczenia. Organy mogą na gruncie przepisów o.p. przerywać bieg terminu przedawnienia zobowiązania wielokrotnie, co wydłuża nie tylko okres na pobór ale także na wymiar. Szerzej zob. uzasadnienie do wprowadzonych przepisów dotyczących przedawnienia w NOP. Ponieważ uwagi dotyczące przedawnienia nie zostały uwzględnione (do art. 185), również propozycja wykreślenia pkt 2 nie została uwzględniona.
			Proponujemy wykreślić § 1 pkt 3, dokonując równolegle proponowanych w dalszej części naszych uwag zmian w zakresie przepisów dotyczących nadpłaty podatku, w szczególności przepisów dotyczących postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty. Nasza propozycja opiera się na założeniu, że skoro deklaracja (w tym deklaracja korygująca) jest dla organu wiążąca (do czasu, aż organ nie wyda decyzji, w której określi inną kwotę zobowiązania), nie ma potrzeby wszczynania i prowadzenia postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty, która wynika z korekty deklaracji. W przypadku, gdy na skutek korekty deklaracji	**Uwaga nieuwzględniona w zakresie art. 138 § 1 pkt 3** Przedstawiona w uwadze koncepcja skutków złożenia deklaracji podatkowej i jej korekty nie została przyjęta w NOP.

			(pomniejszającej kwotę podatku) powstaje nadpłata, zwrot nadpłaty winien następować bez wydawania decyzji w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty. Tym samym nie jest zasadne warunkowanie skuteczności korekty deklaracji od złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Proponujemy wykreślenie § 1 pkt 4, ponieważ oczywistym jest, że wydanie decyzji odmawiającej stwierdzenia nadpłaty powoduje związanie organu wydaną decyzją, a nie złożoną korektą deklaracji. Zakładamy, że przepis ten dotyczy przypadków innych niż korekta wysokości podatku, gdyż w tym zakresie nie uważamy za konieczne prowadzenie postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty (jeśli organ na podstawie przedstawionych przyczyn korekty kwestionuje jej zasadność, winien wszcząć postępowanie w przedmiocie wymiaru). Rozumiemy, że przypadek ten dotyczy sytuacji, gdy spór o wysokość nadpłaty dotyczy na przykład wysokości wpłaconych zaliczek, których wysokość koryguje w deklaracji. Proponujemy wykreślenie § 1 pkt 5, przyjmując, że jest to przepis skorelowany z przypadkiem określonym w § 1 pkt 3. Skoro uznajemy, że dla skuteczności korekty deklaracji nie jest konieczne złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty, jak wymaga tego § 1 pkt 3, za zbędną uznać należy regulację przewidzianą w § 1 pkt 5. Proponujemy wykreślenie § 1 pkt 6, jako przepisu zbędnego. Jeśli dobrze go rozumiemy, nieskuteczne ma być skorygowanie deklaracji po wszczęciu postępowania podatkowego na skutek podjęcia postępowania podatkowego wcześniej umorzonego w związku z korektą deklaracji dokonaną w zakresie ustaleń organu dokonanych w trakcie postępowania podatkowego/kontrolnego. Jest to bowiem	**Uwaga nieuwzględniona w zakresie art. 138 § 1 pkt 4** W uwadze nie wyjaśniono skąd wynika wskazana oczywistość. Zgodnie z pkt 4 skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku odmowy stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części. Warto wskazać, że w przypadku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty i braku możliwości zwrotu bezdecyzyjnego nadpłaty przez organ podatkowy, organ ten powinien wydać decyzję w sprawie nadpłaty (art. 191), tj. decyzję stwierdzającą nadpłatę lub o odmowie stwierdzenia nadpłaty, która może być też decyzją cząstkową (art. 192). Organ wyda decyzję cząstkową w sprawie nadpłaty, jeśli wniosek jest nieprawidłowy w zakresie wymiaru, którego dotyczy nadpłata. Organ może także wydać pełną decyzję wymiarową, której elementem jest rozstrzygnięcie w sprawie wniosku o stwierdzenie nadpłaty (art. 195). Ta ostatnia decyzja (pełna) może być niezbędna, gdy w trakcie wstępnej analizy wniosku organ podatkowy uzna np., że skorygowana deklaracja nie uwzględnia elementów dotyczących przedmiotu opodatkowania. **Uwaga nieuwzględniona w zakresie art. 138 § 1 pkt 5** Przepis ten reguluje odmienną sytuację niż § 1 pkt 3. Pkt 5 przewiduje bowiem, że skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku umorzenia postępowania w związku z wycofaniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty. **Uwaga nieuwzględniona w zakresie art. 138 § 1 pkt** 6 Wskazana wewnętrzna sprzeczność jest tylko pozorna. Istota regulacji wiąże się z definitywnym zamknięciem możliwości korygowania deklaracji w tym samym zakresie, w którym uprzednio skorygowano deklarację na podstawie art. 380 § 1. W pkt 6 przewidziano bowiem, że skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku ponownego (kolejnego) skorygowania

			przypadek określony w art. 143 § 2, o którym mowa w treści omawianego przepisu. Przy takim rozumieniu § 1 pkt 6, jego zakres oczywiście pokrywa się z § 1 pkt 1. Wydaje się jednak, że intencja projektodawcy mogła dotyczyć nieskuteczności samej deklaracji korygującej powodującej podjęcie umorzonego postępowania. W przypadku takiego rozumienia § 1 pkt 6, jak przedstawione wyżej mamy do czynienia z wewnętrzną sprzecznością projektowanych przepisów. Nie może być bowiem nieskuteczna korekta deklaracji, która jednocześnie powoduje podjęcie umorzonego postępowania, które musiałoby w takim przypadku zakończyć się ponownym umorzeniem, ponieważ wiążąca nadal byłaby korekta dokonana poprzednio w trybie art. 358 § 1.	deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 380 § 1, w okolicznościach określonych w art. 139 § 2. Proponowany art. 139 § 2 projektu ordynacji podatkowej reguluje skutki ponownego skorygowania deklaracji podatkowej w zakresie nieprawidłowości objętych wcześniejszą deklaracją korygującą złożoną w terminie wyznaczonym na podstawie art. 380 § 1, czyli skutki dokonania każdej kolejnej korekty już po umorzeniu postępowania podatkowego w następstwie zaakceptowania przez organ podatkowy skorygowania deklaracji podatkowej przez stronę postępowania podatkowego na zasadach określonych w art. 380 § 1 projektu. W takim przypadku decyzja umarzająca postępowanie podatkowe wygasa z dniem skorygowania deklaracji podatkowej, a organ podatkowy podejmuje, w formie postanowienia zakończone postępowanie podatkowe. Natomiast wyjątek od zasady bezskuteczności skorygowania deklaracji wiąże się z tym, że jeżeli taka korekta zostanie dokonana w okresie 6 miesięcy przed upływem terminu przedawniania wymiaru, termin przedawnienia ulegnie wydłużeniu o 1 rok (art. 175).
			Proponujemy wykreślenie § 1 pkt 7 z przyczyn analogicznych do przypadku określonego w § 1 pkt 6.	**Uwaga nieuwzględniona w zakresie art. 138 § 1 pkt** 7 Zgodnie z pkt 7 skorygowanie deklaracji będzie bezskuteczne w przypadku ponownego (kolejnego) skorygowania deklaracji po zakończeniu postępowania podatkowego, o którym mowa w art. 139 § 4 w zakresie, w jakim wcześniej dokonana korekta przewidywała cofnięcie skutków unikania opodatkowania. Przepis ten skonstruowano na podstawie art. 81b § 1a o.p. Regulacja ta nie wyklucza jednak możliwości dokonywania korekt wynikających z innych przyczyn (w innym zakresie).
			Proponujemy wykreślenie § 1 pkt 8, z uwagi na to, że oczywistym jest, iż nie jest możliwe skorygowanie deklaracji w zakresie objętym decyzją wymiarową. Regulacja tej kwestii jest niepotrzebna.	**Uwaga nieuwzględniona w zakresie art. 138 § 1 pkt** 8 Pkt 8 to podstawa prawna do przyjęcia stanowiska zaprezentowanego w uwadze, tzn. o braku możliwości skorygowania deklaracji podatkowej, jeżeli w obrocie prawnym znajduje się decyzja wymiarowa.

174.	**Art. 142 § 1 pkt 3**	**Polska Izba Ubezpieczeń**	Nowe przepisy mają stanowić, że nie wywołuje skutków korekta deklaracji złożona bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty. W ocenie PIU taki rygor jest nieuzasadniony. Brak dołączenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty powinien być zwykłym błędem formalnym, do którego uzupełnienia powinien być wezwany podatnik, a dopiero brak uzupełnienia wniosku mógłby skutkować bezskutecznością korekty. PIU wnosi o wprowadzenie odpowiednich zmian do tych przepisów.	**Uwaga nieuwzględniona** Wskazany w art. 138 § 1 pkt 3 rygor nie wyklucza możliwości złożenia ponownie korekty wraz z wnioskiem.
175.	**Wykreślenie ust. 3 § 1 w art. 142**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Z racji na fakt, że korekta deklaracji ma charakter oświadczenia podatnika, w którym podaje on informację o wyliczonej stawce podatku, jej złożenie powinno być skuteczne bez względu na skutek, jaki ona wywoła. Złożenie korekty deklaracji przez podatnika nie ma jedynie charakteru uprawnienia, ale stanowi przede wszystkim publicznoprawny obowiązek, ciążący na nim niezależnie od skutków korekty. W związku z powyższym, proponujemy wprowadzenie rozwiązania, w myśl którego niezłożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z deklaracją korygującą nie wpływa na wartość rozliczenia i nie powoduje bezskuteczności korekty. Brak formalny wynikający z niezłożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty może zostać naprawiony poprzez wezwanie podatnika do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty.	**Uwaga nieuwzględniona** Organ podatkowy powinien mieć możliwość wszczęcia postępowania w sprawie np. określenia wysokości zobowiązania podatkowego, po złożeniu prze podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Jeżeli bowiem w ramach postępowania wszczętego na wniosek w sprawie nadpłaty stwierdzi, że np. złożona korekta deklaracji jest wadliwa w zakresie innym niż dotyczącym nadpłaty powinien mieć możliwość dokonania prawidłowego wymiaru. W związku z tym, że takie postępowanie wymiarowe będzie wykraczać poza zakres postępowania wynikającego z wniosku podatnika dotyczącego nadpłaty, niezbędne jest wszczęcia odrębnego postępowania wymiarowego, w ramach którego organ będzie zobowiązany jednocześnie do zajęcia się wnioskiem dotyczącym nadpłaty. Możliwość ta istnieje także obecnie na gruncie o.p. (art. 79 § 1 zdanie drugie o.p.).
176.	**Art. 143, art. 358**	**Business Centre Club**	1.W ocenie BCC ustanowienie możliwości korekty deklaracji w toku postępowania podatkowego w trakcie terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego zasługuje na aprobatę. Jeśli korekta będzie zgodna z oczekiwaniami organu podatkowego, spowoduje to zakończenie postępowania poprzez wydanie przez organ decyzji umarzającej postępowanie. Taka konsekwencja powinna mieć korzystny wpływ na szybkość działania organów podatkowych. 2.W praktyce jednak, skorzystanie z prawa do korekty może stanowić duży problem dla podatnika. W trakcie postępowania podatkowego podatnik może się jedynie domyślać w jakim zakresie powinien – zgodnie ze stanowiskiem organu podatkowego – złożyć korektę. Obecnie możliwość taką przewiduje ustawa o KAS, jednakże	**Ad. 1 Opinia aprobująca rozwiązanie.** **Ad. 2 Uwaga nieuwzględniona**. Należy zauważyć, że art. 139 § 1 projektu ordynacji podatkowej wprowadza wyjątek od zasady ograniczającej możliwość skorygowania deklaracji podatkowej w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej w zakresie objętym tym postępowaniem lub kontrolą. Proponowana regulacja

			w przypadku kontroli celno-skarbowej podatnik może dokonać korekty po wyniku kontroli, a więc zna oczekiwania / stanowisko organu. W ocenie BCC lepszym rozwiązaniem byłoby, gdyby podatnik również w toku postępowania podatkowego otrzymywał informację, wskazaną w pisemnym stanowisku organu podatkowego, jak taka korekta zdaniem organu ma wyglądać. Innymi słowy, jakie rozliczenia i w jakim zakresie są błędne. Informacja taka (inaczej „wstępne" stanowisko organu podatkowego) mogłaby być wskazywana przykładowo w postanowieniu o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie materiału dowodowego. W tym zakresie warto rozważyć wprowadzenie wprost takiego obowiązku dla organów przykładowo w artykule 358 nowej Ordynacji podatkowej. Dodatkowo, skoro celem, do którego dąży ustawodawca jest w jak największym stopniu doprowadzenie do tego, żeby podatnicy wypełniali swoje zobowiązania podatkowe samodzielnie (bez stosowania środków przymusu), pożądanym byłoby wprowadzenie instytucji, która umożliwiałaby podatnikowi – po złożeniu odwołania – zrezygnowanie z prowadzenia dalszego sporu jeśli uzna to za zasadne. Skorzystanie z takiego uprawnienia powinno przy tym nieść za sobą analogiczne skutki jak złożenie korekty deklaracji (w zakresie m.in. odpowiedzialności karnej skarbowej). W takiej sytuacji podatkiem do zapłaty byłby ten wykazany w decyzji I instancji, jednak podatnik (który samodzielnie zrezygnuje z dalszego sporu z organami) nie ponosiłby negatywnych konsekwencji związanych z wykazaniem po jego stronie zaniżenia podatku przez organ.	dotyczy strony postępowania podatkowego, która może, w terminie wyznaczonym przez organ pierwszej instancji zgodnie z art. 380 § 1 projektu (siedem dni) lub z art. 380 § 3 projektu (czternaście dni), skorygować uprzednio złożoną deklarację w zakresie objętym postępowaniem podatkowym. Zaproponowana konstrukcja prawna opiera się na założeniu pierwszeństwa samoobliczenia podatku przez podatnika przed władczym określeniem podatku przez organ podatkowy. Wychodząc z założenia pierwszeństwa samoobliczenia podatku przez podatnika przed decyzyjnym określeniem podatku przez organ podatkowy, zasadne jest umożliwienie stronie postępowania podatkowego dokonania skutecznego skorygowania deklaracji podatkowej jeszcze przed ewentualnym wydaniem decyzji podatkowej. Rozwiązanie to stanowi również element realizacji zasady efektywności działania organów, wyrażonej w art. 22 § 1 projektu ordynacji podatkowej. Skuteczne skorygowanie deklaracji podatkowej przez podatnika zgodnie z zapatrywaniami (oceną) organu podatkowego czyni bezzasadnym wydawanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe lub w inny sposób kończącej merytorycznie to postępowanie. W takim przypadku organ podatkowy kończy postępowanie w formie decyzji umarzającej to postępowanie ze względu na jego bezprzedmiotowość, gdyż podatek wynikający z deklaracji został w pewnym sensie zaakceptowany przez organ podatkowy. W tym przypadku, akceptacja ta materializuje się właśnie w wydanej decyzji umarzającej postępowanie podatkowe.
177.	**Art. 143 § 1 w związku z art. 358 § 1 Ordynacji podatkowej**	**Konfederacja Lewiatan**	Z aprobatą przyjmujemy propozycję wprowadzenia do Ordynacji podatkowej możliwości skorygowania deklaracji w trakcie postępowania podatkowego, w terminie wyznaczonym podatnikowi do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego. W naszej ocenie, upowszechnienie tej możliwości wymaga znajomości przez stronę postępowania kierunkowego rozstrzygnięcia, tak aby możliwe było świadome i racjonalne podjęcie decyzji. Proponujemy zatem, aby w art. 358 § 1	**Uwaga nieuwzględniona** Problematyka dotyczy art. 380.

			wprowadzić - analogicznie jak ma to miejsce w § 3 tego przepisu - wymóg przedstawienia przez organ podatkowy, wraz z wyznaczeniem terminu do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, oceny prawnej sprawy. Pozwoli to stronie na przedstawienie ewentualnych nowych, dodatkowych dowodów, a tym samym zapewni jej możliwość czynnego udziału w postępowaniu. Wpłynie to także na ekonomikę postępowania. Strona, która będzie świadoma kierunku, w jakim zmierzają zarzuty organu podatkowego będzie mogła przedstawić dodatkowe dowody na etapie postępowania w I instancji, nie zaś dopiero przy składaniu odwołania od decyzji, co może wpłynąć na zmniejszenie się liczby spraw, w których decyzje I instancji są uchylane ze względu na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w części. Proponujemy Nadanie art. 358 § 1 Ordynacji podatkowej brzmienia „Przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego przedstawiając ocenę prawną sprawy i informuje o prawie skorygowania deklaracji podatkowej".	
178.	**Dział II Rozdział 3**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Istotna zmiana w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji w zakresie szacowania podstawy opodatkowania dotyczy rezygnacji w projektowanych przepisach z przykładowego katalogu metod szacowania. W uzasadnieniu wskazuje się, że zapewni to większą swobodę organom podatkowym w wyborze metody szacowania, a dostatecznym narzędziem kontroli stosowania tej instytucji będzie obowiązek uzasadnienia przez organ wyboru metody szacowania. Otóż wskazać należy, iż obecnie obowiązujący katalog metod szacowania ma otwarty charakter i na co zresztą wskazuje sam projektodawca, nie ogranicza organów podatkowych w wyborze innych, bardziej adekwatnych w okolicznościach stanu faktycznego metod szacowania, niż wymienione w art. 23 OP. Nie jest więc tak, że w wyniku projektowanych zmian organy uzyskają uprawnienia, których nie mają na gruncie obecnie obowiązujących przepisów. Projektowane przepisy wydają się natomiast z perspektywy	**Uwaga niezasadna** Obowiązujące metody szacowania podstawy opodatkowania są przykładowe ale także archaiczne. Proponowana regulacja różni się od obowiązującej głównie rezygnacją ze wskazania przykładowych metod szacowania podstawy opodatkowania oraz zmianą zasady szacowania wysokości zaliczki na podatek. Proponowane zmiany nie wprowadzają żadnego pogorszenia sytuacji podatnika, gdyż katalog metod szacowania nadal pozostaje otwarty i organ podatkowy zobowiązany jest dokonać uzasadnienia wyboru metody szacowania. Ponadto utrzymana zostaje dotychczas obowiązująca zasada, że określenie podstawy opodatkowania w drodze szacowania powinno zmierzać do określenia jej wysokości zbliżonej do rzeczywistej podstawy opodatkowania.

			podatników mniej korzystne od obecnie obowiązujących. Jakkolwiek obecnie obowiązujący katalog metod szacowania ma jedynie przykładowy charakter, to jednak wydaje się, że zobowiązywał organ do uzasadnienia wyboru innej metody nie tylko z punktu widzenia jej adekwatności w okolicznościach danego stanu faktycznego, ale również z punktu widzenia nieadekwatności wymienionych w ustawie metod szacowania. Jest to szczególnie istotne, gdy jedna lub więcej niż jedna spośród wymienionych w ustawie metod szacowania jest korzystniejsza dla podatnika, aniżeli metoda, która organ uznaje za adekwatną. W związku z powyższym za zasadne uznać należy ujęcie w projektowanych przepisach dotychczasowego katalogu metod szacowania.	
179.	**Art. 146.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W § 1 pkt 9 znajduje się odwołanie do art. 458 § 4, którego nie ma. Poprawnie powinno być do art. 458 § 3. Podobnie rzecz się ma z art. 463 § 4.	**Uwaga zasadna** Błąd w odesłaniu poprawiono.
180.	**Art.148**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Bardzo pozytywny - niejednokrotnie błąd popełniony przy dokonywaniu przelewów kosztował podatników obowiązkiem zapłaty odsetek za zwłokę, pomimo, iż faktycznie pieniądze dotarły do budżetu państwa.	**Uwaga nie wymaga odniesienia się.** Aprobata rozwiązania zaproponowanego w projekcie.
181.	**Art. 148**	**Związku Banków Polskich**	W obecnych przepisach (art. 62b) zapłata podatku przez inny podmiot podlega co do zasady ograniczeniom kwotowym do 1000 zł. Nowela zakłada dokonywanie płatności przez podmioty trzecie bez ograniczeń, a także jednoznacznie wskazuje, że w przypadku takiej wpłaty uznaje się, że pochodziła ona ze środków podatnika. Obowiązujący wzór polecenia przelewu nie odpowiada możliwości wpłaty podatku przez osoby trzecie, dlatego niezbędne jest uaktualnienie tego wzoru w rozporządzeniu, o którym mowa w projektowanym art. 152 § 5.	**Uwaga zasadna,** do uwzględnienia w nowym projekcie rozporządzenia wydanego w oparciu o delegację z art. 153 § 5 NOP. Projekt NOP aktualnie przygotowany jest jedynie z obligatoryjnymi projektami aktów wykonawczych, a rozporządzenie, o którym mowa ma charakter fakultatywny.
182.	**Art. 148**	**Business Centre Club**	1.W ocenie BCC możliwość zapłaty zaległości podatkowej przez inny podmiot niż podatnik - bez ograniczenia kwotowego - stanowi niewątpliwie korzystne rozwiązanie. Obecne przepisy pozwalają na takie działania jedynie do kwoty 1 000 zł (gdy wpłacającym jest inny podmiot niż osoba najbliższa podatnika), co w przypadku dużych podmiotów właściwie nie jest stosowane. W naszej ocenie nowe rozwiązanie uprości wywiązywanie się ze zobowiązań podatkowych, np. spółek, które są częścią większej grupy kapitałowej (gdzie spółka z grupy będzie	**Uwaga bezprzedmiotowa.** Zasady opodatkowania ewentualnego przychodu z tytułu nieodpłatnego świadczenia pozostają poza regulacją NOP.

			mogła uiścić podatek za przykładowo swoją spółkę córkę lub siostrę). 2.Problematyczne może być jednak traktowanie zapłaty podatku przez osobę trzecią w zakresie rozpoznania przychodu jako nieodpłatnego świadczenia u podatnika na gruncie podatków dochodowych. W sytuacji, gdy podatnik dokona zwrotu równowartości kwoty podatku podmiotowi wpłacającemu (w oparciu o odrębne ustalenia z tym podmiotem, wynikające ze stosunku cywilnoprawnego), faktycznie do przysporzenia po stronie podatnika nie dojdzie. Tak więc projektowana regulacja może jednak budzić wątpliwości i spowodować, że sporne będzie, czy podatnik powinien rozpoznać przychód z nieodpłatnego świadczenia czy nie. W tym zakresie, regulacja ustaw o PIT i o CIT powinna zostać uszczegółowiona.	
183.	**Art. 149.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Proponujemy skreślenie § 2, który ustanawia inne zasady zaokrąglania podstawy opodatkowania i podatku w przypadkach w skazanych w art. 30a ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych. Nie wydaje się właściwe, aby akt takiej rangi, co Ordynacja podatkowa, odwoływał się do konkretnego przepisu jednej z ustaw podatkowych. Jest to niepożądana kazuistyka, która nie znajduje jakiegoś szczególnego uzasadnienia. Dlaczego bowiem w przypadku przychodów z odsetek otrzymywanych przez osoby fizyczne nie stosować ogólnej zasady zaokrąglania odpowiednio w górę lub w dół, tylko zasadę zaokrąglania wyłącznie w górę.	**Uwaga niezasadna**. Szczególne zasady zaokrąglania podstawy opodatkowania oraz kwoty podatku w odniesieniu do sytuacji wskazanych w art. 30a ustawy o PIT, uzasadnione są zaistniałą w przeszłości sytuacją wykorzystywania podstawowej zasady zaokrąglania do ucieczki od opodatkowania (vide tzw. lokaty jednodniowe).
184.	**Art.149 § 3 i § 4**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Wyłączenie z ogólnych zasad zaokrąglania opłat wynikających z ustawy o podatkach i opłatach lokalnych oraz do zaliczania wpłaty, zaliczenia nadpłaty i zaliczenia zwrotu podatku jest nieracjonalne - powoduje to komplikacje przy wpłacie, a także niepotrzebne zaangażowanie pracy pracowników organów podatkowych przy niewymiernym efekcie finansowym zwłaszcza, iż w art.226 § 1 pkt 2 proponuje się możliwość umorzenia podatku z urzędu, gdy kwota zaległości podatkowej nie przekracza 50 zł, a w art. 330 § 1 Nie wszczyna się postępowania z urzędu, a postępowanie wszczęte umarza, w zakresie podatków stanowiących dochód budżetu państwa, jeżeli wysokość podatku, wysokość zaniżenia podatku lub zawyżenia: nadpłaty, zwrotu podatku,	**Uwaga niezasadna.** W przypadku opłat, o których mowa w ustawie z dnia 12 stycznia 1991 r. o podatkach i opłatach lokalnych, stosowanie ogólnych zasada zaokrąglania do pełnych złotych nie jest zasadne. Stawki tych opłat przyjmowane przez rady gmin są zasadniczo bardzo niskie, co wynika z górnych progów wyznaczonych ustawą. Ponadto opłaty te nie są wymierzane decyzjami lecz samodzielnie wpłacane przez podatników, ewentualnie pobierane przez inkasentów.

			nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług lub straty za okres rozliczeniowy nie przekraczałaby kwoty 50 zł.	
185.	**Art. 152 § 2**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy usunięcie tego przepisu, wprowadza on swoistą sankcję w postaci odsetek za zwłokę w sytuacji, w której opóźnienie w zapłacie podatku wynika z działań banku, a nie podatnika, ewentualnie zasada ta powinna zostać utrzymana wyłącznie w stosunku do instytucji finansowych z państw trzecich.	**Uwaga niezasadna.** Wykreślenie drugiego zdania analizowanego przepisu doprowadzi do sytuacji, w której nie będzie możliwe określenie daty zapłaty podatku, jeżeli wpłacona kwota zostanie uznana na rachunek bankowy organu podatkowego z naruszeniem terminu, o którym mowa w art. 54 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych.
186.	**Art. 166 § 1 pkt**	**Konfederacja Lewiatan**	Stoimy na stanowisku, iż ograniczenie możliwości skorzystania z obniżonych odsetek za zwłokę wyłącznie do korekt składanych w ciągu 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji jest niezasadne i wpływa niekorzystnie na promowane przez Ministerstwo Finansów wykorzystanie tej instytucji, a w praktyce zamyka możliwość skorzystania z obniżonych odsetek za zwłokę w przypadku korekt deklaracji na podatek dochodowy, których częstą przyczyną są pomyłki w rozliczeniach na przełomie roku. Wprowadzając ww. termin wskazano, że ponad 60% korekt składanych jest w tym okresie. Jednocześnie jednak nie zostało wskazane jaka część ze sporządzanych korekt dotyczy wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów. Proponujemy wykreślenie warunku „6 miesięcy", a więc przywrócenie stanu prawnego, jaki obowiązywał do 31 grudnia 2015 r. Proponujemy nadanie art. 166 5 1 Ordynacji podatkowej brzmienia: „Obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę stosuje się, w zakresie objętym korektą, w przypadku zapłaty zaległości podatkowej nie później niż w ciągu 7 dni od dnia złożenia deklaracji korygującej".	**Uwaga niezasadna.** Wprowadzenie terminu na korektę deklaracji, która umożliwia skorzystanie z niższych odsetek za zwłokę, ma charakter mobilizujący. Samo ujawnienie zaległości w korekcie deklaracji, np. po kilku latach, nie powinno prowadzić do uzyskania korzyści w postaci prawa do niższych odsetek za zwłokę.
187.	**Art. 166 § 1**	**Związku Banków Polskich**	Literalnie brzmienie przepisu nie uwzględnia sytuacji, gdy obowiązek podatkowy (a tym samym zaległość oraz początek biegu terminu naliczania odsetek za zwłokę) powstaje przed terminem złożenia deklaracji podatkowej. Konsekwentnie, w praktyce występują sytuacje, w których podatnik chce skorygować swoje rozliczenia podatkowe oraz skorzystać z prawa do obniżonej stawki odsetek za zwłokę jeszcze przed terminem złożenia pierwotnej deklaracji (brak jest możliwości	**Uwaga niezasadna.** W uwadze nie wskazano w jakich przypadkach zaległość podatkowa może powstać przed terminem złożenia deklaracji. Wydaje się, że sytuacje takie nie mogą mieć miejsca, albowiem zasadą jest, że podatek wykazany w deklaracji jest podatkiem do zapłaty, a więc termin płatności podatku nie może upłynąć przed terminem do złożenia deklaracji, w której podatek ten został wykazany.

			spełnienia przesłanki złożenia korekty- w określonym terminie). Przepisy wymagają doprecyzowania w powyższym zakresie.	Analizowany przepis odnosi się wyłącznie do sytuacji, w której koryguje się uprzednio złożoną deklarację.
188.	**Art. 167**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Należy doprecyzować, czy do obniżonej stawki odsetek za zwłokę ma zastosowanie art.165, stanowiący, iż stawka odsetek nie może być niższa niż 8%. Jeżeli nie, wówczas art.167 należy uzupełnić o zastrzeżenie, że do obniżonej stawki odsetek nie ma zastosowania minimalna stawka odsetek określona w art.165.	**Uwaga niezasadna.** Obniżeniu podlega stawka odsetek za zwłokę, o której mowa w art. 166. Art. 168 projektowanej ustawy stanowi odpowiednik obowiązującego art. 56c z tym zastrzeżeniem, iż uwzględnia zniesienie podwyższonej stawki odsetek za zwłokę.
189.	**Dział II Rozdział 6 Przedawnienie**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Istotną nowością w projekcie ustawy jest wprowadzenie instytucji przedawnienia wymiaru w stosunku do zobowiązań powstających z mocy prawa. Uzasadnieniem dla wprowadzenia tego rozwiązania jest przywrócenie gwarancyjnej funkcji przedawnienia, gdyż jak zauważył projektodawca praktyka stosowania obecnych przepisów uczyniła przedawnienie instytucją pozorną (bardzo często rzeczywisty termin przedawnienia wynosi kilkanaście i więcej lat). Nie sposób jednoznacznie ocenić projektowanych przepisów, na pewno nie przywrócą one funkcji gwarancyjnej przedawnienia. Nadal bowiem spory podatkowe będą mogły być prowadzone latami, a sytuacja prawna podatnika co do wielkości ciążącego na nim zobowiązania będzie pozostawać niewyjaśniona. Przede wszystkim wskazać należy, iż zgodnie z projektowanym art. 169 dla zachowania terminu wymiaru podatku wystarczające będzie doręczenie decyzji organu I instancji. Organ będzie miał na to 5 lat (a w pewnych przypadkach 3 lata), licząc od terminu płatności podatku. W obecnie obowiązującym stanie prawnym samo doręczenie decyzji organu I instancji nie jest wystarczające do tego, aby wydłużyć termin przedawnienia. W zasadzie konieczne jest doręczenie decyzji II instancji, na podstawie której możliwe jest wszczęcie postępowania egzekucyjnego i przerwanie biegu terminu przedawnienia. Jak widać, projektowane przepisy ułatwiają organom, w porównaniu z obecnym stanem prawnym, skuteczne wydłużenie terminu, w którym mogą dokonać ostatecznego wymiaru zobowiązania podatkowego. Zwłaszcza że organ II instancji nie będzie już zmuszony działać pod presją czasu, wynikającą z terminu przedawnienia	**Uwagi niezasadne** Wprowadzane w NOP terminy przedawnienia wymiaru i poboru w istotny sposób, w porównaniu do obecnej sytuacji, ograniczają możliwość wydłużania okresu realizacji należności podatkowych. Postulowane w uwadze skrócenie okresu na dokonanie wymiaru i pobór podatku mogłoby doprowadzić do istotnego ograniczenia możliwości skutecznego dochodzenia należności podatkowych, tym bardziej, że podstawowy okres na wymiar podatku w NOP wynosi tylko 3 lata. Kumulacja poszczególnych okresów na wymiar i pobór będzie odnosiła się przede wszystkim do przypadków złożonych (np. spór toczy się przed sądem administracyjnym, potrzebne są dane od innych organów w tym obcych państw itd.). W takich przypadkach niezbędny jest dłuższy okres na zakończenie sprawy i czynności egzekucyjne. Ponadto w uzasadnieniu do projektowanych przepisów dotyczących przedawnienia wskazano, że wprowadzane zmiany w zakresie przedawnienia nie będą realnie prowadzić do wydłużenia, w porównaniu do obecnie obowiązującej sytuacji, okresu przedawnienia, mimo wprowadzenia 3 lat/5 lat na doręczenie przez organy podatkowe podatnikowi decyzji wydanej w pierwszej instancji oraz 5 lat na pobór podatku. Podniesiono przy tym następujące argumenty, które warto jest w tym miejscu przytoczyć. Po pierwsze, oceniając okres przedawnienia, należy mieć na uwadze całą konstrukcję tej instytucji i porównać jej kształt funkcjonujący do proponowanego. Wadliwe jest zestawienie tylko wybranych jej elementów. Na konstrukcję przedawnień składają się m.in. terminy przedawnienia, ale także rozwiązania dotyczące rozpoczęcia ich biegu oraz mechanizmy powodujące zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia. Po drugie, zgodnie z projektowanymi przepisami, bieg terminów przedawnienia wymiaru, w zależności od sposobu powstania

			zobowiązania podatkowego, gdyż ten wynosić będzie 5 lat licząc od dnia, w którym nastąpiło przedawnienie wymiaru. Założyć w związku z tym należy, iż zwiększy się liczba sporów podatkowych, które będą prowadzone w czasie od kilku do kilkunastu lat od daty powstania (terminu płatności) zobowiązania podatkowego i najprawdopodobniej będą to dłuższe spory niż dotychczas, gdyż później (w stosunku do daty płatności podatku) wydawana będzie decyzja organu II instancji. W przypadku przesłanek zawieszenia biegu terminu „przedawnienia poboru" lista zdarzeń zawieszających bieg przedawnienia, których z pewnością nie można ocenić, jako „obiektywne, niezależne od organu podatkowego", jest jeszcze dłuższa. Są to sytuacje takie jak: • doręczenie postanowienia o przyjęciu zabezpieczenia dobrowolnego w przypadku, o którym mowa w art. 446 § 1 pkt 1 (art. 179 pkt 5 projektu ustawy); • doręczenie zawiadomienia o przystąpieniu do zabezpieczenia w przypadkach określonych w art. 32a § 3 i art. 35 § 2 ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2017 r. poz. 1201, z późn. zm.7) (art. 179 pkt 6 projektu ustawy); • ustanowienie hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego (art. 179 pkt 7 projektu ustawy). Jak już wspomniano realizacja ww. czynności należy do uprawnień organów podatkowych, które w ten sposób mogą wpływać na wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Jedyną, jak się wydaje, „pozytywną" konsekwencją projektowanych zmian jest to, że jeśli przed upływem terminu przedawnienia wymiaru spór podatkowy nie wejdzie w fazę postępowania sądowoadministracyjnego, to zobowiązanie podatkowe, jeśli nie zaistnieją jakieś nadzwyczajne okoliczności, przedawni się najpóźniej po upływie ok. 5 lat od daty doręczenia decyzji II instancji, czyli maksymalnie ok. 10 lat od upływu terminu przedawnienia poboru (15 lat od terminu płatności podatku). Jednakże wskazać należy w tym miejscu, iż przyjęcie dziesięcioletniego terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego (z możliwością jego wydłużenia do 15 lub 20	zobowiązania podatkowego, rozpoczyna się zasadniczo od dnia upływu terminu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego. Obecnie okres przedawnienia liczony jest od początku roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku lub powstał obowiązek podatkowy. Po trzecie, przedstawione w projekcie mechanizmy przedawnienia zakładają wprowadzenie maksymalnego okresu przedłużenia okresu przedawnienia wymiaru (z wyjątkami przewidzianymi w art. 178 § 3), jak i przedawnienia poboru. W obowiązujących obecnie przepisach kształtujących przedawnienie zobowiązania podatkowego brak jest podobnego rozwiązania, które kreowałoby realne ramy czasowe ograniczenia przedłużenia przedawnienia tych zobowiązań w tak szerokim zakresie. Zgodnie z art. 70a § 3 o.p. zawieszenie terminu przedawnienia, o którym mowa w § 1 i 1a, może następować wielokrotnie; w takich jedynie przypadkach okres łącznego zawieszenia terminu przedawnienia nie może przekroczyć 3 lat. Prowadzi to do sytuacji, w której przedawnienie zobowiązań podatkowych może w ogóle nie następować lub następować po kilkunastu czy nawet kilkudziesięciu latach. Modyfikacja konstrukcji przedawnienia, w której konieczne byłoby doręczenie decyzji organu II instancji wymagałoby wydłużenia przewidzianych w NOP okresów przedawnienia. Alternatywnie należałoby przewidzieć np. zawieszenie biegu terminu przedawnienia, w przypadku wszczęcia postępowania przez organ I instancji. Biorąc powyższe zasadne wydaje się pozostawienie projektowanej konstrukcji przedawnienia bez zmian. Ponadto w kontekście zarzutu dotyczącego konstrukcji przedawnienie wymiaru, w której wystarczy w określonym czasie doręczenie decyzji organu I instancji w uzasadnieniu do projektowanych przepisów zwrócono uwagę na następujące kwestie. Za ukształtowaniem przedawnienia wymiaru wyznaczającym końcowy moment, w którym organ może doręczyć skutecznie decyzję wydaną przez organ pierwszej instancji, przemawia fakt, że warunek doręczenia decyzji pierwszej instancji w okresie przedawnienia wymiaru funkcjonuje obecnie w ordynacji podatkowej i nie budzi większych zastrzeżeń w zakresie podatków, w których zobowiązanie powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej, czy w przypadku decyzji o odpowiedzialności osób trzecich (Zob. art. 68 i art. 118 obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej, a także art. 99 o.p. z 1934r.).

			lat) powstałego w ramach kluczowych danin publicznych, takich jak podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, czy też podatek dochodowy od osób prawnych i osób fizycznych, stoi w sprzeczności z ideą instytucji przedawnienia, która z założenia przyczyniać ma się do zapewnienia stabilizacji i pewności obrotu prawnego. Jak wskazuje się bowiem w piśmiennictwie: „instytucja przedawnienia zobowiązań podatkowych – na co zwrócił uwagę TK w wyroku z 17.07.2012 r. (P 30/11, OTK-A 2012, nr 7, poz. 81) – służy równocześnie realizacji dwóch istotnych wartości konstytucyjnych – konieczności zachowania równowagi budżetowej oraz stabilizacji stosunków społecznych poprzez wygaszanie zadawnionych zobowiązań podatkowych". Zwrócić należy uwagę, iż przeciągające się postępowania podatkowe, wiążące się z niepewnością co do sytuacji prawnopodatkowej zobowiązanego, wpływają negatywnie realizowaną przez niego aktywność, szczególnie w przypadku zobowiązanych prowadzących działalność gospodarczą. Podejmowanie przez podatników sporów z organami podatkowymi co do wysokości obciążającego ich zobowiązania podatkowego często skutkuje niemożnością pozyskania przez nich zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach, które w obecnej sytuacji gospodarczej stanowić mogą dla kontrahentów podstawę do nawiązania lub kontynuowania stosunków gospodarczych z zobowiązanym. Istniejący spór podatkowy często zwiększa również koszty prowadzenia działalności, pogarsza relacje przedsiębiorcy z instytucjami finansowymi udzielającymi mu kredytów, a także zwiększa ryzyko utraty płynności finansowej. Sankcjonowane prawnie przedłużenie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego traktowane może być zatem jako forma usprawiedliwienia opieszałości organów podatkowych w zakresie rozpatrywania spraw dotyczących danin publicznoprawnych, co z kolei przyczyni się do pogorszenia sytuacji zobowiązanych, a w szczególności podatników prowadzących działalność gospodarczą na krajowym rynku. Na marginesie wskazać należy również, iż proponowane zmiany w zakresie instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych nie idą w parze z ostatnio wprowadzonymi w życie rozwiązaniami dotyczącymi tej instytucji na gruncie	Po weryfikacji decyzji, wydanej przez organ pierwszej instancji w trybie odwołania lub tzw. trybie nadzwyczajnym, organ podatkowy pierwszej instancji będzie mógł wydać nową lub nowe decyzje, wyłącznie jeśli nie minął okres przedawnienia wymiaru. Każda decyzja organu pierwszej instancji wydana na skutek uchylenia, zmiany lub stwierdzenia nieważności decyzji, a doręczona po upływie terminu przedawnienia wymiaru nie będzie wywoływać skutków prawnych. Zaproponowany mechanizm przedawnienia ma szansę prowadzić do podniesienia staranności organów podatkowych pierwszej instancji przy wydawaniu decyzji podatkowych, gdyż jak wyżej wskazano, uchylenie decyzji przez organ odwoławczy lub sąd administracyjny, przy jednoczesnym upływie terminu przedawnienia wymiaru, oznaczać będzie, co do zasady, brak możliwości przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji. Po okresie przedawnienia wymiaru będzie mogła być wydana w postępowaniu odwoławczym decyzja organu drugiej instancji, przy istniejących jednak istotnych ograniczeniach w tym zakresie. Pierwsze z nich wiąże się z brakiem możliwości uchylenia decyzji i przekazania sprawy do ponownego rozstrzygnięcia. Zgodnie z art. 460 § 2 w zw. z § 3 organ drugiej instancji po przedawnieniu wymiaru nie będzie mógł uchylić zaskarżonej decyzji w całości i przekazać sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji. Po upływie tego terminu organ odwoławczy będzie mógł jednak samodzielnie przeprowadzić postępowanie wyjaśniające w zakresie niezbędnym do rozstrzygnięcia sprawy, gdy uzna, że decyzja organu pierwszej instancji została wydana z naruszeniem przepisów postępowania, a konieczny do wyjaśnienia zakres sprawy ma istotny wpływ na jej rozstrzygnięcie. Drugie ograniczenie dotyczące rozstrzygnięć organu drugiej instancji związane jest z zakazem *reformationis in peius* i ochroną wynikającą z art. 461. Organ podatkowy będzie miał możliwość weryfikacji decyzji po upływie okresu przedawnienia wymiaru w ramach tzw. trybów nadzwyczajnych, tj. np. wznowienia postępowania czy stwierdzenia nieważności decyzji. Ponadto zastosowanie tych trybów nie będzie mogło nastąpić po upływie przedawnienia poboru.

			systemu prawa cywilnego. Wskazać należy, iż zgodnie z art. 118 KC, w brzmieniu obowiązującym od 9 lipca 2018 roku, jeżeli przepis szczególny nie stanowi inaczej, termin przedawnienia wynosi sześć lat, a dla roszczeń o świadczenia okresowe oraz roszczeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej - trzy lata. Mając na uwadze czynności podjęte przez ustawodawcę w zakresie skrócenia terminu przedawnienia na gruncie prawa cywilnego, projektowane wydłużenie tego terminu w odniesieniu do zobowiązań podatkowych rozpatrywać należy w kategoriach próby niedopuszczalnego uprzywilejowania instytucji państwa względem innych uczestników obrotu gospodarczego. Podnieść należy również pewną wewnętrzną niespójność instytucji przedawnienia wymiaru zobowiązań powstających z mocy prawa. Otóż zakłada ona stan, w którym nie jest dopuszczalne określenie prawidłowej wysokości zobowiązania, które istnieje. Poza teoretyczną „niezręcznością" określonej sytuacji, niesie ona za sobą konkretne konsekwencje praktyczne, jak na przykład wydłużenie terminu wygaśnięcia zobowiązania do 10 lat. Na skutek tego w projektowanym stanie prawnym możliwa będzie bowiem sytuacja, w której po przedawnieniu wymiaru, organ, mając dowody potwierdzające nierzetelność złożonej deklaracji, będzie mógł podjąć postępowanie karne skarbowe w związku z podejrzeniem przestępstwa w przedmiocie zaniżenia zobowiązania podatkowego. W wielu bowiem przypadkach karalność przestępstw skarbowych wynosi 10 lat. Po wejściu w życie projektowanych przepisów nie będzie możliwe wcześniejsze ustanie karalności tego rodzaju przestępstw, jak ma to miejsce dzisiaj w związku z przedawnieniem zobowiązania podatkowego. Tak więc możliwa będzie sytuacja, w której sąd karny orzekał będzie o odpowiedzialności karnej z tytułu zaniżenia zobowiązania podatkowego, którego zadeklarowana wysokość nie została skutecznie przez organ zakwestionowana. Podsumowując wskazać należy, iż wprowadzenie przedawnienia wymiaru w stosunku do zobowiązań powstających z mocy prawa, nie rozwiąże problemu „pozorności" instytucji przedawnienia. Naszym zdaniem	

			błędnie zdiagnozowane zostały przyczyny obecnego stanu rzeczy. Nie są nimi bowiem treść obecnych przepisów prawa, ale przede wszystkim nieprawidłowa praktyka ich stosowania (na podstawie błędnej wykładni), utrwalona niestety w orzecznictwie sądów administracyjnych. Przykładowo organy nadużywają instytucji wszczęcia postępowania karnego skarbowego (na co zresztą dość obszernie wskazuje się w uzasadnieniu projektu ustawy), aby zawiesić bieg terminu przedawnienia i w ten sposób dać sobie czas na zakończenie postępowania podatkowego. Nie rzadko wszczęcie postępowania karnego skarbowego następuje jeszcze przed wydaniem decyzji w I instancji. W projekcie ustawy rezygnuje się z tej przesłanki zawieszenia biegu terminu, poddając ją krytyce, która opiera się na błędnym założeniu, że każde wszczęcie postępowania karnego skarbowego powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Tymczasem analiza genezy ustanowienia tej przesłanki wskazuje na to, że wszczęcie postępowania karnego skarbowego winno zawieszać bieg terminu przedawnienia tylko wówczas, gdy postępowanie karne skarbowe hamuje bieg postępowania podatkowego. To znaczy, kiedy zakończenie postępowania podatkowego uzależnione jest od zakończenia postępowania karnego skarbowego (pierwotnie również karnego). W praktyce żadne postępowanie karne skarbowe, w wyniku wszczęcia którego „zawieszono” bieg terminu przedawnienia nie stanowiło przeszkody w zakończeniu postępowania podatkowego. Mimo, że praktyka organów stoi w sprzeczności z intencją ustawodawcy została zaakceptowana w orzecznictwie sądów administracyjnych i prowadzi do „pozorności” przedawnienia. Kolejnym przykładem błędnej interpretacji obowiązujących przepisów jest przywołane w uzasadnieniu projektu ustawy twierdzenie, że decyzja ratalna przedłuża termin przedawnienia zobowiązania podatkowego w stosunku do całej kwoty zobowiązania, a nie tylko w stosunku do kwoty stanowiącej przedmiot decyzji ratalnej. Podobnie uważa się, że czynność egzekucyjna przerywa bieg terminu przedawnienia w stosunku do całej kwoty zobowiązania podatkowego, a nie tylko w stosunku do tej jej części, która	

			objęta była tytułem wykonawczym. Faktem jest, że przepisy w określonym zakresie nie są jednoznaczne, ale w praktyce utrwaliła się niekorzystna dla podatników ich interpretacja, która nie uwzględnia faktu, że zdarzenia będące przesłankami zawieszenia albo przerwania biegu terminu przedawnienia mają miejsce w określonych okolicznościach faktycznych i prawnych dotyczących zobowiązania podatkowego. Skoro przepis prawa nakazuje uznawać kwotę zobowiązania wynikającą z deklaracji za prawidłową wysokość zobowiązania podatkowego, nie powinno być tak, że zdarzenia zawieszające/przerywające bieg terminu przedawnienia wywołują skutek w stosunku do części zobowiązania, która w momencie ich zaistnienia nie korzysta z domniemania prawidłowości. Podsumowując postulujemy zrezygnować z projektowanego wprowadzenia przedawnienia wymiaru zobowiązań powstających z mocy prawa i pozostać na gruncie obecnie obowiązujących konstrukcji prawnych, dokonując ich koniecznego doprecyzowania, które pozwoli przywrócić rzeczywisty charakter przedawnieniu zobowiązań podatkowych.	
190.	**Dział II Rozdział 6 Przedawnienie**	**Związek Rzemiosła Polskiego**	Projekt przewiduje wprowadzenie nowych pojęć, tj. „przedawnienie wymiaru" (3 lub 5 lat) i „przedawnienie poboru" (5 lat). Bieg terminu przedawnienia poboru ma się rozpoczynać dopiero po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru może następować wielokrotnie, z tym, że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. Uważamy, że rozwiązania zaproponowane w zakresie instytucji przedawnienia zasadniczo nie zmienią się w porównaniu do obecnie obowiązujących zasad. Zaproponowane brzmienie przepisów może wpływać demobilizująco na organy podatkowe i spowodować, że weryfikacja rozliczeń podatnika będzie podejmowana jeszcze później niż obecnie. Projekt daje organom podatkowym 5 lat na dokonanie wymiaru podatku (w niektórych przypadkach 3 lata) z możliwością przedłużenia tego terminu o kolejny okres do 5 lat - w wyniku zaistnienia okoliczności powodujących zawieszenie terminu przedawnienia wymiaru. Po upływie pięcioletniego terminu przedawnienia wymiaru organy będą	**Opinia neutralna o projektowanym rozwiązaniu** Odnosząc się do wskazanych wątpliwości należy zauważyć, że wprowadzenie instytucji przedawnienia wymiaru poboru ma na celu określenie realnych limitów czasowych, w których organy będą mogły prowadzić wymiar i pobór podatkowy. Spowoduje to zwiększenie bezpieczeństwa prawnego podatników. Z drugiej strony wprowadzenie tych rozwiązań ma na celu zwiększenie efektywności organów podatkowych, w tym w obszarach istotnych, wpływających na lukę podatkową, tj. identyfikacji i likwidacji oszustw podatkowych występujących w obszarze związanym z działalnością gospodarczą.

			miały kolejne 5 lat na dokonanie poboru. W tym przypadku także będą możliwości przedłużenia tego terminu o kolejne 5 łat. Zatem nawet bez zastosowania instytucji przerwania lub zawieszenia okresu przedawnienia podatek będzie mógł być egzekwowany w okresie do 10 lat. W przypadku zastosowania instytucji przerwania lub zawieszenia okresu przedawnienia podatek będzie mógł być egzekwowany nawet przez 20 lat.	
191.	**Dział II Rozdział 6 Przedawnienie**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	W projekcie ordynacji nie znalazł się odpowiednik art. 70 § 6 pkt 1, a tym samym wszczęcie postępowania karnego skarbowego ma nie przerywać biegu terminu przedawnienia – przepis ten wywoływał liczne kontrowersje, natomiast nie jest to powód jego eliminowania, a np. ograniczenia jego zakresu np. tylko do fazy in personam; równoległe prowadzenie postępowań karnych, z uwagi na zazębiające się czynności, wielokrotnie powoduje przedłużenie postępowań, a rezultaty postępowania karnego skarbowego w postaci zebranych dowodów bywają bardzo użyteczne w postępowaniach podatkowych, stąd też prowadzenie postępowania karnego powinno wpływać na przedłużenie postępowania podatkowego.	**Uwaga niezasadna** W uzasadnieniu do projektu uzasadniono eliminację niezwiązanej z wymiarem przesłanki powodującej obecnie zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Uzasadniając twierdzenie o braku związku postępowania karnego skarbowego z wymiarem podatku, należy zwrócić uwagę na charakter prawa podatkowego i prawa karnego skarbowego, a także istniejące między nimi relacje. Prawo karne skarbowe ma niewątpliwie charakter wtórny wobec prawa podatkowego. Tak też uważa Prokurator Generalny, co znajduje wyraz w piśmie z dnia 7 lipca 2015 r. do Trybunału Konstytucyjnego, K 31/14, s. 45 i nast.. Rozpoznanie znamion ustawowych czynów zabronionych opisanych w części szczególnej kodeksu karnego skarbowego jest możliwe wyłącznie w oparciu o przepisy prawa podatkowego. Sam opis karalnego zachowania, zakreślonego przepisami prawa karnego skarbowego, nie pozwala na odczytanie jego treści; trzeba bowiem w celu stwierdzenia realizacji znamion bezprawności posiłkować się treścią norm merytorycznych zawartych w przepisach prawa podatkowego, których dany opis dotyczy (Łabuda, Zawieszenie postępowania karnego skarbowego ze względu na prejudykat, „Prokuratura i Prawo” 2011, nr 3, s. 77). Podkreśla się, że typy czynów zabronionych, opisane w kodeksie karnym skarbowym, oparte są na normach o charakterze blankietowym, a także, że wypełnieniem tych norm są poszczególne regulacje zawarte w przepisach prawa podatkowego. Innymi słowy, stwierdzenie w postępowaniu karnym skarbowym bezprawności zachowania sprawcy wymaga ustalenia, czy jest ono zgodne, czy nie ze stosownymi normami prawa podatkowego. Możliwość zastosowania norm zawartych w prawie karnym skarbowym zależy więc od ustaleń podjętych w toku rozstrzygania sprawy podatkowej m.in. w toku postępowania podatkowego i zakończonych decyzją wymiarową. W związku z tym brak jest

				podstaw do zawieszania biegu terminu przedawnienia wymiaru w prawie podatkowym z uwagi na wszczęcie postępowania w sprawie karnej skarbowej. Uzasadnione może być natomiast zawieszenie postępowania karnego skarbowego, co obecnie znajduje podstawę w art. 114a Kodeksu karnego skarbowego. Istotnym elementem spajającym relacje między właściwie funkcjonującym prawem podatkowym i karnym skarbowym musi być możliwość karania sprawcy przez odpowiedni okres, który powinien wykraczać poza przedawnienie wymiaru. Kwestia ta obecnie jest unormowana w art. 44 § 2 Kodeksu karnego skarbowego. Regulacja ta przewiduje karalność przestępstw skarbowych polegających na uszczupleniu lub narażeniu na uszczuplenie należności publiczonoprawnych, która ustaje w sytuacji przedawnienia tych należności. Przepis ten powinien być odczytany w kontekście projektowanych regulacji podatkowych w ten sposób, że ustanie karalności powinno następować dopiero w przypadku przedawnienia poboru określonych należności, co będzie miało miejsce dopiero po 5 latach od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie wymiaru zob. art. 170-179).
192.	**Dział II Rozdział 6 Przedawnienie**	**Business Centre Club**	1. Przedawnienie zobowiązań podatkowych jest szczególną instytucją na gruncie prawa podatkowego będącą gwarancją ochrony uzasadnionych praw podatnika. Jej sens wyraża się w tym, że po określonym w ustawie czasie organ podatkowy nie ma możliwości określenia podatnikowi zobowiązania podatkowego a istniejący dotychczas stosunek zobowiązaniowy ustaje i organ podatkowy nie może już dłużej egzekwować należnego podatku. Zasadniczo wedle obowiązujących dziś regulacji, organy podatkowe mają 5 lat od końca roku, w którym upłynął terminu płatności podatku do określenia podatnikowi prawidłowej jego wysokości w drodze decyzji wydanej przez organ II instancji oraz wyegzekwowania należności. 2. (podział na przedawnienie poboru i wymiaru) W zakresie w jakim nowa Ordynacja podatkowa reguluje tę instytucję nastąpiły dość rewolucyjne zmiany. Przyczyną ich wprowadzenia wydaje się przede wszystkim obecna możliwość wielokrotnego przerywania i zawieszania obecnie obowiązującego 5 letniego terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych, co sprawia, że w obecnym stanie	**Opinia aprobująca wprowadzone rozwiązania w zakresie punktów 1-4, 7, 9, 10, 14 – nie wymaga odniesienia się.**

			prawnym bardzo często w praktyce do tego przedawnienia w ogóle nie dochodzi. Aby wyeliminować istniejące negatywne zjawiska oraz wprowadzić w życie postulat „dania podatnikowi poczucia bezpieczeństwa i pewności”, w pierwszej kolejności dokonano podziału przedawnienia na: 1) przedawnienie prawa do wymiaru, oraz 2) przedawnienie poboru podatku. Tak więc, projekt nowej Ordynacji podatkowej przewiduje rozdzielenie terminu, w którym organ podatkowy będzie miał możliwość dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego (tj. określenia w prawidłowej wysokości kwoty należnego podatku w wyniku doręczenia decyzji wymiarowej organu podatkowego I instancji) oraz terminu na jego wyegzekwowanie. 3. W ocenie BCC wprowadzenie takich regulacji umożliwi organom podatkowym uporządkowanie ich działań, ale również korzystnie wpłynie na sytuację podatników, gdyż przepisy będą jasno określać limity czasowe na wymierzenie oraz na pobór podatku. Ustawodawca zapewni w ten sposób podatnikom przynajmniej w pewnym zakresie pewność ich sytuacji prawnopodatkowej. Podział przedawnienia na dwie kategorie pozwoli też usystematyzować przesłanki zawieszenia (tj. sytuacji w których dane zdarzenie powoduje, że termin przedawnienia nie biegnie) i przerwania jego biegu (tj. sytuacji w których dane zdarzenie powoduje, że termin przedawnienia jest przerwany i biegnie od nowa). Z uwagi na wyjątkowy charakter zmian w ww. zakresie, w ocenie BCC należy szczegółowo odnieść się do kluczowych elementów proponowanych regulacji w zakresie terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych – niektóre bowiem należy uznać za krok w dobrym kierunku, inne zaś budzą pośród przedsiębiorców uzasadnione wątpliwości. 4. (zawieszenie przedawnienia wymiaru i poboru) Odnosząc się do regulacji dot. możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia – zarówno wymiaru jak i poboru – w ocenie BCC należy uznać, że w tym zakresie nastąpiły pozytywne zmiany. Przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia –	

			stosowane odrębnie do przedawnienia poboru oraz wymiaru – obwarowane będą terminami maksymalnymi, co zasługuje na aprobatę. Innymi słowy, pomimo że do zawieszenia biegu terminu przedawnienia będzie mogło dojść wielokrotnie i będzie mogło do niego doprowadzić wiele zdarzeń to łączny czas zawieszenia biegu terminu przedawnienia nie będzie mógł przekroczyć maksymalnego określonego w przepisach terminu (obecnie proponuje się 5 letni termin), liczonego odrębnie dla terminu przedawnienia poboru i wymiaru. Wprowadzenie terminów maksymalnych umożliwi podatnikom określenie realnych ram czasowych, po upływie których nastąpi ostateczne przedawnienie zobowiązania. Jest to rozwiązanie niewątpliwie słuszne, gdyż jak już wcześniej wspomniano eliminuje to praktykę wydłużania terminów bez końca i uniemożliwia możliwość kumulowania okresów zawieszenia w związku z różnymi przesłankami. Takich regulacji brakuje w obecnie funkcjonujących przepisach. 5. (termin zawieszenia przedawnienia) Jednakże w ocenie BCC określenie 5 letniego maksymalnego terminu dla zawieszenia przedawnienia – liczonego odrębnie dla przedawnienia wymiaru oraz poboru – jest okresem zbyt długim. W skrajnych przypadkach może bowiem dojść do sytuacji, kiedy zawieszenie biegu terminu przedawnienia będzie wynosiło łącznie 10 lat. W związku z powyższym proponujemy skrócenie do 3 lat maksymalnego terminu dla zawieszenia przedawnienia liczonego odrębnie dla wymiaru oraz poboru. W ocenie BCC skrócenie terminu zawieszenia przedawnienia przyczyni się do zwiększenia pewności i bezpieczeństwa podatników, a z drugiej strony zmobilizuje organy podatkowe do sprawnego prowadzenia postępowań. 6. (przesłanki zawieszenia) Warto również zauważyć, że określone w przepisach nowej Ordynacji podatkowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia – zarówno wymiaru jak i poboru – będą miały wyłącznie charakter obiektywny, tj. niezależny od stron postępowania. Jest to o tyle istotne, że w dotychczasowej praktyce organy podatkowe dosyć instrumentalnie stosowały przesłanki o charakterze subiektywnym, aby tylko nie dopuścić do upływu terminu przedawniania zobowiązania	**Uwaga nr 5 niezasadna**. Skrócenie do 3 z 5 lat okresu, o którym mowa w art. 178 NOP mógłby w istotny sposób stanowić przyczynę ograniczającą możliwość wymiaru podatków, w tym podatków związanych z wykonywaniem działalności gospodarczej. **Uwaga nr 6 ma neutralny charakter – nie wymaga odniesienia się.**

			podatkowego. W szczególności w nowych przepisach wyeliminowano przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia na skutek wszczęcia postępowania karnego skarbowego. Należy podkreślić fakt, że wynik sprawy karno-skarbowej w wielu przypadkach zależy od ustaleń, które zapadły podczas rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, dlatego też powyższa przesłanka nie miała uzasadnienia. W aktualnym stanie prawnym często dochodzi bowiem do nadużywania i instrumentalnego wykorzystania przez organy podatkowe przesłanki wszczęcia postępowania karnego skarbowego tylko w takim celu, aby zawiesić termin przedawnienia podatku – a więc wyeliminowanie jej ukróci występujące w tym zakresie negatywne zjawiska, które są niekorzystne dla podatników. 7. (termin przedawnienia wymiaru) W zakresie przedawnienia wymiaru wątpliwe może się za to wydawać ustanowienie terminu 5 letniego na doręczenie decyzji w przypadku podatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej. W naszej opinii nie wydaje się uzasadnione różnicowanie terminów na okres 3 i 5 lat w zależności od rodzaju nałożonej daniny. W związku z informatyzacją fiskusa oraz podnoszeniem kwalifikacji urzędników nie wydaje się zasadne, aby organy potrzebowały aż 5 lat na doręczenie decyzji podmiotowi prowadzącemu biznes. Podatnik taki postawiony zostanie w ewidentnie gorszej sytuacji niż podatnik nieprowadzący działalności gospodarczej, co może wywoływać wątpliwości na gruncie konstytucyjnej zasady równości wobec prawa. Jednakże, w kontekście poniżej opisanej propozycji w zakresie skrócenia terminu przedawnienia poboru (do 3 lat) – wydaje się zasadne aby ujednolicić termin przedawnienia wymiaru dla wszystkich podatników do 5 lat. 8. (termin przedawnienia poboru) Odnosząc się do terminu przedawnienia poboru – obecna propozycja wynosi również 5 lat od upływu terminu przedawnienia wymiaru. W kontekście ww. uwag, wydaje się, że ten termin jest zbyt długi. W podstawowym przypadku do przedawnienia zobowiązania doszłoby dopiero po 10 latach. W związku z powyższym proponujemy ustanowienie terminu	**Uwaga nr 8 niezasadna**. Skrócenie z proponowanych pięciu lat do trzech lat okresu na pobór w ramach przedawnienia poboru stanowiłaby ryzyko ograniczenia możliwości egzekucji należności podatkowych. Podobne konsekwencje wywołać może skrócenie do 6 lat okresu przedawnienia poboru po przerwaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Obecnie organy podatkowe

			przedawnienia poboru na 3 lata. Należy bowiem zauważyć, że termin przedawnienia poboru jest liczony od dnia upływu terminu przedawnienia wymiaru, co powoduje że może się zdarzyć, że organ podatkowy już w trakcie przedawnienia wymiaru będzie dokonywał egzekucji należności na podstawie ostatecznej decyzji wymiarowej. Zaproponowane rozwiązanie z jednej strony zachowałoby dłuższy okres przedawnienia wymiaru podatków związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej, ale z drugiej strony nie stawiałoby przedsiębiorców w gorszej sytuacji aniżeli pozostałych podatników nieprowadzących działalności gospodarczej, dla których łączny okres przedawnienia wymiaru i poboru wynosi właśnie 8 lat. Pozwoliłoby to też skrócić podstawowy termin przedawnienia zobowiązań podatkowych do 8 lat zamiast proponowanych 10 lat, co w opinii BCC jest okresem stanowczo zbyt długim w dobie dynamicznie zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. 9.Pozytywne, gdyż skutkujące faktycznie skróceniem terminu przedawnienia jest uregulowanie w nowej Ordynacji podatkowej początku biegu terminu przedawnienia na dzień, w którym upłynął termin płatności podatku, a nie jak to funkcjonuje dotychczas od końca roku kalendarzowego, w którym termin płatności upływał. 10.Mając powyższe na uwadze warto zauważyć, że 61% respondentów określiło regulacje dot. określenia początku biegu terminu przedawnienia na dzień zapłaty podatku jako korzystne zmiany z punktu widzenia przedsiębiorców. Z drugiej strony termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, mimo że będzie liczony od wcześniejszego momentu w czasie, zostanie już na starcie wydłużony w stosunku do obecnie obowiązujących regulacji. Spotkało się to z jednoznacznie negatywną reakcją ankietowanych przedsiębiorców – 80% respondentów oceniło tę zmianę jako zmianę niekorzystną. 11. (decyzja organu II instancji po terminie przedawnienia wymiaru) Co do zasady, całość regulacji dotyczących przedawnienia wymiaru (niezależnie od ww. uwag) zdaje się stwarzać jasną sytuację dla podatnika, który może bez większych problemów	dysponują w zasadzie nieograniczonym czasem na dochodzenie należności podatkowych w związku z możliwością wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia. Wprowadzone w NOP rozwiązania przewidują jedynie raz możliwość przerwania biegu ww. terminu. **Uwaga nr 11 niezasadna**. Organ II instancji rozpatrując odwołanie po okresie przedawnienia wymiaru zobowiązany jest działać w ramach terminów do załatwienie sprawy. Naruszając te terminy podlega konsekwencjom odnoszącym się do przewlekłości. Ponadto zbyt

			określić przewidywany czas, po którym doręczenie przez organ decyzji nie wywoła skutków prawnych. Pamiętać w tym kontekście należy, że zgodnie z proponowanymi regulacjami termin przedawnienia wymiaru będzie się liczyć do dnia doręczenia decyzji organu I instancji. Innymi słowy, jeżeli upłynie 5 lat od np. dnia płatności podatku, a organ I instancji nie doręczy podatnikowi decyzji wymiarowej – dojdzie do przedawnienia wymiaru. W tym kontekście należy zastrzec, że niepokój podatników budzi jednak możliwość określenia wysokości zobowiązania podatkowego w drodze decyzji organu II instancji wydanej już po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Będzie to miało miejsce w sytuacji, gdy organ I instancji doręczy podatnikowi decyzję wymiarową w terminie, od której odwołanie zostanie rozpatrzone już po jego upływie. W związku z powyższym proponujemy, aby ograniczyć do 2 lat okres w którym organ podatkowy II instancji będzie miał możliwość wydania decyzji po upływie terminu przedawnienia wymiaru, co z pewnością zwiększyłoby poczucie bezpieczeństwa podatników. Zaproponowany termin nie wyłączałby możliwości zawieszenia terminu przedawnienia wymiaru. 12. (przerwanie przedawnienia poboru) Przy przedawnieniu poboru, organy podatkowe będą miały również możliwość jego przerwania. Istotne jest jednak to, że przerywanie biegu terminu przedawnienia poboru zobowiązania podatkowego będzie następowało jedynie przy zastosowaniu pierwszego środka egzekucyjnego. Dotychczas przerwanie biegu przedawnienia było możliwe każdorazowo po zastosowaniu środka egzekucyjnego i w ten sposób organy wielokrotnie mogły przedłużać termin, w którym zobowiązanie podatkowe ulegałoby przedawnieniu. 13. W ocenie BCC proponowane rozwiązanie powstrzyma praktykę organów podatkowych wielokrotnego stosowania środków egzekucyjnych, co w konsekwencji w skrajnych sytuacjach prowadziło do nielimitowanego przedłużania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Zwracamy jednak uwagę, że wedle proponowanych przepisów termin przedawnienia poboru podatku w przypadku zastosowania środka egzekucyjnego który spowoduje jego	długo prowadzone postępowanie przez ten organ będzie w tym przypadku „konsumowało" czas na egzekucję należności podatkowych wynikających z przedawnienia poboru. **Uwaga nr 12 ma neutralny charakter – nie wymaga odniesienia się.** **Uwaga nr 13 niezasadna**. Skrócenie z proponowanych pięciu lat do trzech lat okresu na pobór w ramach przedawnienia poboru stanowiłaby ryzyko ograniczenia możliwości egzekucji należności podatkowych. Podobne konsekwencje wywołać może skrócenie do 6 lat okresu przedawnienia poboru po przerwaniu biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Obecnie organy podatkowe dysponują w zasadzie nieograniczonym czasem na dochodzenie

			przerwanie, będzie mógł liczyć nawet 10 lat. W świetle szybko zmieniającego się otoczenia biznesowego, tak długi okres na wyegzekwowanie należności publicznoprawnej wydaje się okresem stanowczo zbyt długim. W związku z powyższym proponujemy, aby okres przedawnienia poboru w sytuacji zastosowania pierwszego środka egzekucyjnego i przerwania biegu terminu przedawnienia wynosił maksymalnie 6 lat, co byłoby również zgodne w wcześniej proponowanymi regulacjami (propozycja zmiany w zakresie przedawnienie poboru na 3 lata). Wydaje się, że biorąc pod uwagę sprawność działania fikusa, zaproponowany termin byłby wystarczający do wyegzekwowania podatku, a z drugiej strony zmniejszyłoby to okres niepewności podatników prowadzących działalność gospodarczą. 14. (zabezpieczenie wykonania zobowiązania – hipoteka i zastaw) W projekcie nowej Ordynacji podatkowej w jednakowy i korzystny z punktu widzenia podatników potraktowano sposoby zabezpieczenia wykonania zobowiązań podatkowych – hipotekę i zastaw skarbowy. Zgodnie z proponowanymi regulacjami zobowiązania podatkowe zabezpieczone zastawem bądź hipoteką skarbową będą się przedawniać. Podatnik nie będzie dłużej zagrożony sytuacją, w której na przykład jego mieszkanie jest „w nieskończoność" obciążone hipoteką przymusową. Jest to regulacja z korzyścią dla podatnika wprowadzająca pewność jego sytuacji. W ten sposób wyeliminowano też wątpliwości co do niekonstytucyjności obecnie obowiązujących przepisów. 15. W opinii BCC niepokój budzi fakt, że biorąc pod uwagę wszystkie możliwości przewidziane w nowej Ordynacji podatkowej łącznie okres, po którym będzie mogło nastąpić przedawnienie zobowiązań podatkowych wyniesie nawet 25 lat. Z jednej strony pozytywnie należy ocenić, że w porównaniu do dzisiejszych regulacji zostanie wprowadzony faktycznie maksymalny termin przedawnienia zobowiązań podatkowych, natomiast z drugiej strony warto się zastanowić czy termin ten nie jest zbyt długi w kontekście wprowadzanych zmian	należności podatkowych w związku z możliwością wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia. Wprowadzone w NOP rozwiązania przewidują jedynie raz możliwość przerwania biegu ww. terminu. **Uwaga nr 15 niezasadna**. Projektowanej instytucji przedawnienia będzie towarzyszyć przebudowa jej konstrukcji. Będzie ona oparta o wyróżnienie przedawnienia prawa do wymiaru oraz przedawnienia poboru podatku. Wprowadzane w NOP terminy przedawnienia wymiaru i poboru w istotny sposób, w porównaniu do obecnej sytuacji, ograniczają możliwość wydłużania okresu realizacji należności podatkowych. Nie jest możliwe, często podnoszone i postulowane, proste wyeliminowanie określonych przesłanek powodujących

			mających na celu usprawnienie działań administracji podatkowej, ale również ochrony praw podatnika, ewentualnych odsetek i pewności jego sytuacji prawnopodatkowej. Tak długi okres na ostateczne wyegzekwowania podatku budzi uzasadnione wątpliwości przedsiębiorców. Mając powyższe na uwadze oraz w związku z uzasadnionymi wątpliwościami przedsiębiorców w zakresie przepisów dot. przedawniania proponujemy następujące zmiany (które zostały szczegółowo scharakteryzowane powyżej): - ustanowienie zasady zgodnie z którą czas przedawnienia wymiaru jest taki sam dla wszystkich podatników i wynosi 5 lat; - ustanowienie zasady zgodnie z którą czas przedawnienia poboru wynosi 3 lata; - skrócenie do 3 lat maksymalnego terminu dla zawieszenia przedawnienia – zarówno dla przedawnienia wymiaru, jak i poboru liczonych odrębnie; - skrócenie do 6 lat łącznego terminu przedawnienia poboru w sytuacji zastosowania pierwszego środka egzekucyjnego, a w konsekwencji przerwania biegu terminu przedawnienia poboru; oraz - ustanowienie zasady, zgodnie z którą organ odwoławczy jest uprawniony do wydania decyzji wymiarowej jedynie w terminie 2 lat od upływu terminu przedawnienia wymiaru. Zaproponowane zmiany pozwolą znacznie skrócić maksymalny termin przedawnienia zobowiązania – z 25 lat do 17 lat. Podstawowy termin przedawnienia (łącznie w zakresie wymiaru i poboru) zostanie skrócony z proponowanych 10 lat do 8 lat.	zawieszenie lub przerwanie biegu terminu przedawnienia, czy też wprowadzenie ograniczeń czasowych przy pozostawieniu obecnie funkcjonującego modelu przedawnień. Mogłoby to bowiem powodować poważne zagrożenie interesu finansowego państwa w związku z pozbawieniem organów podatkowych realnych możliwości wymierzenia podatnikowi podatku, a następnie jego wyegzekwowania. Postulowane w uwadze skrócenie okresu na dokonanie wymiaru i pobór podatku mogłoby doprowadzić do istotnego ograniczenia możliwości skutecznego dochodzenia należności podatkowych, tym bardziej, że podstawowy okres na wymiar podatku w NOP wynosi tylko 3 lata. Kumulacja poszczególnych okresów na wymiar i pobór będzie odnosiła się przede wszystkim do przypadków złożonych (np. spór toczy się przed sądem administracyjnym, potrzebne są dane od innych organów w tym obcych państw itd.). W takich przypadkach niezbędny jest dłuższy okres na zakończenie sprawy i czynności egzekucyjne. W uzasadnieniu do projektowanych przepisów dotyczących przedawnienia wskazano, że wprowadzane zmiany w zakresie przedawnienia nie będą realnie prowadzić do wydłużenia, w porównaniu do obecnie obowiązującej sytuacji, okresu przedawnienia, mimo wprowadzenia 3 lat/5 lat na doręczenie przez organy podatkowe podatnikowi decyzji wydanej w pierwszej instancji oraz 5 lat na pobór podatku. Oceniając okres przedawnienia, należy mieć na uwadze całą konstrukcję tej instytucji i porównać jej kształt funkcjonujący do proponowanego. Wadliwe jest zestawienie tylko wybranych jej elementów. Na konstrukcję przedawnień składają się m.in. terminy przedawnienia, ale także rozwiązania dotyczące rozpoczęcia ich biegu oraz mechanizmy powodujące zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia. Przewiduje się, że bieg terminów przedawnienia wymiaru, w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego, rozpoczyna się zasadniczo od dnia upływu terminu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego. Obecnie okres przedawnienia liczony jest od początku roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku lub powstał obowiązek podatkowy. Projektowane mechanizmy przedawnienia zakładają wprowadzenie maksymalnego okresu przedłużenia okresu

				przedawnienia wymiaru (z wyjątkiem przewidzianym w art. 178 § 3), jak i przedawnienia poboru. Zaproponowany mechanizm przedawnienia ma szansę prowadzić do podniesienia staranności organów podatkowych pierwszej instancji przy wydawaniu decyzji podatkowych.
193.	**Art. 169**	**Konfederacja Lewiatan**	W naszej ocenie brak jest podstaw do różnicowania terminu przedawnienia wymiaru w odniesieniu do różnych podatków. Ponadto, za niezasadną uważamy regulację, zgodnie z którą dla dochowania terminu przedawnienia wystarczającym jest, aby organ podatkowy doręczył decyzję wymiarową pierwszej instancji. Biorąc pod uwagę rozwinięty - i planowany - zakres informacji, do których organy podatkowe mają niemalże bieżący dostęp (m.in. pliki JPK), dysponują one wystarczającymi narzędziami do analizy zdarzeń gospodarczych i szybkiego reagowania poprzez wszczynanie kontroli podatkowych lub celno- skarbowych, a także możliwość szybszej realizacji kontroli w związku z plikami JPK na żądanie. Brak jest więc podstaw do swego rodzaju przyzwolenia dla organów skarbowych na wydłużanie czasu na weryfikację rozliczeń podatnika. Powyższe argumenty przemawiają także za skróceniem terminu przedawnienia wymiaru do 3 lat. Ewentualnym wyjątkiem od tej zasady może być sytuacja, w której w podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym przepisami prawa podatkowego. Proponujemy nadanie art. 169 5 1 Ordynacji podatkowej brzmienia: „Doręczenie decyzji wymiarowej organu podatkowego drugiej instancji nie wywołuje skutków prawnych (przedawnienie wymiaru) po upływie 3 lat".	**Uwagi niezasadne**. Zróżnicowanie terminów przedawnienia wymiaru na 3 i 5 lata jest uzasadnione m.in. skomplikowanym charakterem poszczególnych podatków. Szerzej o tej kwestii w uzasadnieniu do NOP. Modyfikacja konstrukcji przedawnienia, w której konieczne byłoby doręczenie decyzji organu II instancji wymagałaby wydłużenia przewidzianych w NOP okresów przedawnienia. Alternatywnie należałoby przewidzieć np. zawieszenie biegu terminu przedawnienia, w przypadku wszczęcia postępowania przez organ I instancji. Biorąc powyższe zasadne wydaje się pozostawienie projektowanej konstrukcji przedawnienia bez zmian. Wprowadzenie terminu 3 lata dla wszystkich podatków na doręczenie decyzji wymiarowej przez organ II instancji, powodowałoby możliwość istotnego ograniczenia dochodów podatkowych.
194.	**Art. 169**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Bezzasadne jest różnicowanie okresu przedawnienia w zależności od rodzaju podatku – tj. zasadniczo 3 lata oraz 5 lat w przypadku wybranych podatków. Wśród tych podatków nie ma jakichkolwiek podatków stanowiących dochód gminy, co stawa gminy w pogorszonej znacznie sytuacji w stosunku do znacznej części podatków stanowiących dochód Skarbu Państwa,	**Uwaga niezasadna**. Co do zasady konstrukcja podatków stanowiących dochód gminy jest mniej skomplikowana w porównaniu do podatków, objętych 5-letnim okresem przedawniania wymiaru wskazanych w art. 170 NOP. Z tego powodu zróżnicowanie okresu przedawnienia wymiaru, o którym mowa w ww. przepisie jest zasadna. Ponadto zgodnie z art. 170 pkt 2 lit. h) podatki stanowiące dochód budżetu gminy będą objęte 5–letnim okresem przedawnienia wymiaru, jeżeli podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym w przepisach prawa podatkowego lub w złożonej deklaracji nie ujawnił wszystkich danych niezbędnych do dokonania wymiaru.

195.	**Art. 169**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	W art. 169 projektu uregulowane zostały okresy przedawnienia poszczególnych, wymienionych tam podatków. W uzasadnieniu natomiast wskazuje się, iż „katalog z art. 169 nie jest zamknięty”: Wskazane wyżej przypadki nie muszą stanowić zamkniętego katalogu przypadków, w których będzie obowiązywał pięcioletni okres przedawniania wymiaru. Można bowiem wyobrazić sobie sytuacje, w których wprowadzone będą w ustawach szczególnych rozwiązania, na podstawie których np. 5-letni okres przedawnienia wymiaru będzie miał zastosowanie także w przypadku należności innych niż te, które zostały wskazane w art. 169 pkt 2. Sposób redakcji art. 169 nie prowadzi do wniosku o otwartym katalogu, o którym mowa w uzasadnieniu. Wręcz przeciwnie sugeruje, iż w przypadkach niewymienionych w pkt. 2 okres przedawnienia wynosi 3 lata. W związku z tym dla spójności informacyjnej ustawy wydaje się uzasadnione, aby treść proponowanego art. 169 pkt. 2 uzupełnić o odwołanie do innych ustaw podatkowych, które mogą regulować kwestie okresu przedawnienia, tak aby dla zobowiązanego Ordynacja stanowiła wskazówkę do poszukiwania innych przepisów podatkowych, a nie wprowadzała w błąd;	**Uwaga niezasadna**. Brak jest możliwości prawnych zagwarantowania, aby ustawodawcy zakazać wprowadzenia w innych ustawach regulacji szczególnych, w których wprowadzi np. 5 letni okres przedawnienia wymiaru dla określonej należności, innej niż wskazanej w art. 170 pkt 2 NOP. O takiej możliwości mowa jest w analizowanym fragmencie uzasadnienia do NOP.
196.	**Art. 169 i nast.**	**Polska Federacja Producentów Żywności Związek Pracodawców**	W projekcie wyróżniono przedawnienie wymiaru i przedawnienie poboru. W założeniu przebudowa instytucji przedawnienia ma prowadzić do ustanowienia realnych limitów czasowych dla organów podatkowych do przeprowadzenia wymiaru i poboru podatku. Zrezygnowano z niektórych przesłanek zawieszenia biegu terminu przedawnienia i wprowadzono maksymalny okres zawieszenia biegu terminów przedawnienia, co samo w sobie zasługuje na uznanie. Jednak wprowadzone w projekcie podstawowe terminy przedawnienia są na tyle długie, że nie sposób uznać, iż ich przyjęcie ma służyć bezpieczeństwu prawnemu podatników. Wydaje się, iż terminy te zostały nadmiernie wydłużone i mają zabezpieczać głównie interes fiskalny państwa, a nie pełnić funkcję mobilizującą organy podatkowe do szybszego działania. W istocie bowiem nowa Ordynacja podatkowa daje organom podatkowym 5 lat na dokonanie wymiaru podatku (lub 3 lata w niektórych przypadkach) z możliwością przedłużenia tego terminu o kolejne 5 lat, a następnie organy mają kolejne 5 lat na dokonanie poboru,	**Uwaga niezasadna.** Wprowadzane w NOP terminy przedawnienia wymiaru i poboru w istotny sposób, w porównaniu do obecnej sytuacji, ograniczają możliwość wydłużania okresu realizacji należności podatkowych. Postulowane w uwadze skrócenie okresu na dokonanie wymiaru i pobór podatku mogłoby doprowadzić do istotnego ograniczenia możliwości skutecznego dochodzenia należności podatkowych, tym bardziej, że podstawowy okres na wymiar podatku w NOP wynosi tylko 3 lata. Kumulacja poszczególnych okresów na wymiar i pobór będzie odnosiła się przede wszystkim do przypadków złożonych (np. spór toczy się przed sądem administracyjnym, potrzebne są dane od innych organów w tym obcych państw itd.). W takich przypadkach niezbędny jest dłuższy okres na zakończenie sprawy i czynności egzekucyjne. Ponadto w uzasadnieniu do projektowanych przepisów dotyczących przedawnienia wskazano, że wprowadzane zmiany w zakresie przedawnienia nie będą realnie prowadzić do wydłużenia, w porównaniu do obecnie obowiązującej sytuacji, okresu przedawnienia, mimo wprowadzenia 3 lat/5 lat na doręczenie

			również z możliwością przedłużenia o 5 lat. Zatem taki, nawet 20-letni, termin przedawnienia nie może być uznany za pełniący funkcje stabilizacyjne i gwarancyjne i z pewnością nie służy zapewnieniu bezpieczeństwa prawnego podatników.	przez organy podatkowe podatnikowi decyzji wydanej w pierwszej instancji oraz 5 lat na pobór podatku. Oceniając okres przedawnienia, należy mieć na uwadze całą konstrukcję tej instytucji i porównać jej kształt funkcjonujący do proponowanego. Wadliwe jest zestawienie tylko wybranych jej elementów. Na konstrukcję przedawnień składają się m.in. terminy przedawnienia, ale także rozwiązania dotyczące rozpoczęcia ich biegu oraz mechanizmy powodujące zawieszenie i przerwanie biegu terminu przedawnienia. Przewiduje się, że bieg terminów przedawnienia wymiaru, w zależności od sposobu powstania zobowiązania podatkowego, rozpoczyna się zasadniczo od dnia upływu terminu płatności lub od dnia powstania obowiązku podatkowego. Obecnie okres przedawnienia liczony jest od początku roku następującego po roku, w którym upłynął termin płatności podatku lub powstał obowiązek podatkowy. Projektowane mechanizmy przedawnienia zakładają wprowadzenie maksymalnego okresu przedłużenia okresu przedawnienia wymiaru (z wyjątkiem przewidzianym w art. 178 § 3), jak i przedawnienia poboru. Zaproponowany mechanizm przedawnienia ma szansę prowadzić do podniesienia staranności organów podatkowych pierwszej instancji przy wydawaniu decyzji podatkowych.
197.	**Art. 169 - 170**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Opolu**	Decyzję ustalającą wysokość zobowiązania podatkowego należy doręczyć w terminie 3 lub 5 lat (art. 169 projektu), ale liczonym od dnia powstania obowiązku podatkowego (art. 170 projektu). Z tego powodu termin przedawnienia wymiaru został skrócony nawet o rok w przypadku np. ustalenia wysokości zobowiązania w podatku od nieruchomości. Jest to zmiana niekorzystna dla samorządowych organów podatkowych.	**Uwaga niezasadna**. W istocie okres przedawnienia wymiaru będzie rozpoczynał bieg od dnia powstania obowiązku podatkowego, nie zaś od 1 stycznia roku następującego po roku, w którym ten obowiązek powstał. Trudno jest jednak uznać, że zmiana ta jest niekorzystna dla samorządowych organów podatkowych. Organy podatkowe mają bowiem możliwość weryfikacji prawidłowości deklaracji i informacji praktycznie od dnia ich złożenia, nie zaś od następnego roku, po ich złożeniu.
198.	**Art. 169, 176 oraz art. 178 i 181**	**Federacja Przedsiębiorców Polskich**	Z analizowanej regulacji wynika zatem, że podstawowym terminem przedawnienia (uwzględniającym zarówno wymiar, jak i pobór) będzie okres 8 lub 10 letni. kolei zawieszenie biegu terminu przedawnienia (osobno dla wymiaru i poboru) będzie mogło nastąpić maksymalnie na okres 5 lat. Przerwanie biegu terminu przedawnienia będzie natomiast dotyczyć wyłącznie poboru podatku i będzie mogło nastąpić wyłącznie raz.	**Uwaga niezasadna** Projektowane przepisy mają służyć przywróceniu instytucji przedawnienia jej gwarancyjnej funkcji m.in. przez realne ograniczenie możliwości przedłużania okresu, w którym organy podatkowe będą mogły podejmować czynności zmierzające do ustalenia lub określenia i następnie dochodzenia od podatników należności podatkowych. Obecnie termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może być bez ograniczeń przedłużany w

			Analizując w tym zakresie przedmiotową regulację należy wskazać, że wyznacza ona nieprzekraczalne granice przedawnienia – maksymalnie do 25 lat (w przypadku wystąpienia wszystkich możliwości określonych w projektowanych przepisach). O ile wprowadzenie w projektowanej regulacji wyraźnej, nieprzekraczalnej granicy przedawnienia należy oceniać jednoznacznie pozytywnie – o tyle wydłużenie podstawowego okresu dla przedawnienia (obejmującego zarówno wymiar, jak i pobór podatku) do 8 lub 10 lat budzi poważne wątpliwości. W naszej ocenie, znaczne (wieloletnie) wydłużenie terminu przedawnienia w obecnie obowiązującej regulacji dotyczy zasadniczo jednostkowych przypadków. W związku z tym większe znaczenie praktyczne będzie miało wydłużenie podstawowego terminu przedawnienia (w tym rozumieniu bez zawieszenia i przerwania jego biegu), gdyż dotyczyć on będzie podatników jako ogółu. Tym samym, stabilizacja stosunków prawnych poprzez przedawnienie (jako uprawnienie zobowiązanego wyrażone w art. 33 pkt 8 projektowanej regulacji) ma zostać osiągnięta przy jedoczesnym wydłużeniu obowiązującego dla wszystkich podatników okresu, po którym mogą oni uznać swoje rozliczenia z organami podatkowymi za pewne i nie podlegające możliwości modyfikacji. Wydłużenie zasadniczego terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych będzie nieść ze sobą negatywne skutki dla podatników w postaci potencjalnego wzrostu kosztów przechowywania dokumentacji w okresie przedawnienia, a także wzrostu niepewności co do długofalowej oceny skutków rozważanych i przeprowadzanych transakcji przy planowaniu podatkowym (ryzyko zmienności poglądów organów podatkowych w czasie, ryzyko finansowe w postaci konieczności zabezpieczenia określonych kwot w dłuższej cezurze czasowej). Zapewnienie stabilizacji stosunków prawnych poprzez przedawnienie nie powinno równać się z jednoczesnym przedłużeniem podstawowego 5 letniego terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Występujące w praktyce trudności z przeprowadzeniem wymiaru i poboru podatku po stronie organów podatkowych w obowiązujących	związku z możliwością przemiennego i wielokrotnego jego przerywania i zawieszania, co powoduje, że jest postrzegany jako instytucja pozorna. Wprowadzane terminy przedawnienia wymiaru i poboru w istotny sposób, w porównaniu do obecnej sytuacji, ograniczają możliwość wydłużania okresu realizacji należności podatkowych. Proponowane dodatkowe skrócenie okresu na dokonanie wymiaru i pobór podatku może doprowadzić do istotnego ograniczenia możliwości skutecznego dochodzenia należności podatkowych, tym bardziej, że podstawowy okres na wymiar podatku w NOP wynosi 3 lata. Kumulacja poszczególnych okresów na wymiar i pobór będzie odnosiła się przede wszystkim do przypadków złożonych (np. spór toczy się przed sądem administracyjnym, potrzebne są dane od innych organów w tym obcych państw lub w obszarach istotnych, wpływających na lukę podatkową, tj. identyfikacji i likwidacji oszustw podatkowych występujących w obszarze związanym z działalnością gospodarczą). W takich przypadkach niezbędny jest dłuższy okres na zakończenie sprawy i czynności egzekucyjne. Powyższa kwestia została szeroko omówiona w uzasadnieniu modyfikowanej instytucji przedawnienia.

			terminach nie uzasadniają w wystarczający sposób wprowadzenia analizowanej części projektowanej regulacji. Choć z perspektywy zapewnienia skutecznej realizacji dochodów budżetu państwa moderacja terminu przedawnienia pozostaje zasadna – projektowana regulacja nie może zostać oceniona jako stabilizująca instytucję przedawnienia po stronie podatników i z tego też względu winna zostać oceniona negatywnie jako nadmierne zabezpieczenie interesów fiskalnych państwa kosztem przedłużenia możliwości ingerencji w rozliczenia podatników.	
199.	**Art. 169 -182**	**Business Centre Club**	Pewne obawy budzi propozycja głębokiego zreformowania przepisów dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego. Autorzy projektu nowej Ordynacji podatkowej wskazali, że obecne regulacje umożliwiają organom podatkowym, aby te w sposób niczym nie skrępowany zawieszały bieg terminu przedawnienia wskutek wszczęcia postępowania karnoskarbowego, co w skrajnych przypadkach sprawia, że zobowiązanie podatkowe w ogóle nie ulega przedawnieniu. W nowej Ordynacji podatkowej proponuje się natomiast wprowadzenie dwuetapowego czasookresu, w którym pewne czynności związane z dochodzeniem należności publicznoprawnej będą mogły być wykonywane. Chodzi tu o przedawnienie wymiaru oraz przedawnienie poboru podatku. Jak wynika z proponowanego art. 169 projektu nowej Ordynacji podatkowej, doręczenie decyzji wymiarowej organu pierwszej instancji nie wywoła skutków prawnych, jeśli nastąpi po upływie 3 albo 5 lat. Termin wymiaru będzie mógł być jednak wydłużony w przypadku złożenia korekty deklaracji wykazującej np. nadpłatę (art. 173 projektu nowej Ordynacji). Przewiduje się również katalog przesłanek zawieszających bieg terminu przedawnienia, wśród których jest m.in. wystąpienie do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej (art. 174 pkt 4 projektu Nowej Ordynacji podatkowej). W naszej ocenie, działania te mogą być nadużywane przez organy podatkowe, które za postępowania mające rzekome znaczenie dla rozstrzygnięcia będą uznawały działania podejmowane wobec podatnika przez inne organy państwowe lub służby, często być może z inicjatywy samego organu	**Uwaga niezasadna** Projektowane przepisy mają służyć przywróceniu instytucji przedawnienia jej gwarancyjnej funkcji m.in. przez realne ograniczenie możliwości przedłużania okresu, w którym organy podatkowe będą mogły podejmować czynności zmierzające do ustalenia lub określenia i następnie dochodzenia od podatników należności podatkowych. Obecnie termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może być bez ograniczeń przedłużany w związku z możliwością przemiennego i wielokrotnego jego przerywania i zawieszania, co powoduje, że jest postrzegany jako instytucja pozorna. Wprowadzane terminy przedawnienia wymiaru i poboru w istotny sposób, w porównaniu do obecnej sytuacji, ograniczają możliwość wydłużania okresu realizacji należności podatkowych. Proponowane dodatkowe skrócenie okresu na dokonanie wymiaru i pobór podatku może doprowadzić do istotnego ograniczenia możliwości skutecznego dochodzenia należności podatkowych, tym bardziej, że podstawowy okres na wymiar podatku w NOP wynosi 3 lata. Kumulacja poszczególnych okresów na wymiar i pobór będzie odnosiła się przede wszystkim do przypadków złożonych (np. spór toczy się przed sądem administracyjnym, potrzebne są dane od innych organów w tym obcych państw lub w obszarach istotnych, wpływających na lukę podatkową, tj. identyfikacji i likwidacji oszustw podatkowych występujących w obszarze związanym z działalnością gospodarczą). W takich przypadkach niezbędny jest dłuższy okres na zakończenie sprawy i czynności egzekucyjne. Powyższa kwestia została szeroko omówiona w uzasadnieniu modyfikowanej instytucji przedawnienia.

			podatkowego. Z art. 176 projektu nowej Ordynacji podatkowej wynika, że zastosowanie przesłanek zawieszenia tego przedawnienia nie może prowadzić do wydłużenia okresu przedawnienia wymiaru łącznie o więcej niż pięć lat, co oznacza, że wymiar może nastąpić maksymalnie w terminie 10-letnim (wyjątkiem będzie sytuacja, gdy sprawa toczy się przed sądem administracyjnym, co zgodnie z art. 176 § 3 bezterminowo zawiesi bieg terminu wymiaru). W konstrukcji przedawnienia wymiaru wyeliminowano możliwość przerwania jego biegu, co akurat oceniamy pozytywnie. Poza samym wymiarem, wprowadzono instytucję przedawnienia poboru. Stosownie do art. 178 § 1 projektu nowej Ordynacji podatkowej, zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiaru (przedawnienie poboru). Art. 179 wymienia przypadki zawieszenia poboru podatku. Art. 181 § 1 stanowi, że zawieszenie biegu terminu przedawnienia poboru będzie mogło następować wielokrotnie, z tym że łączny okres zawieszenia biegu tego terminu nie może przekroczyć 5 lat. Niezależnie od zawieszenia, art. 182 projektu nowej Ordynacji podatkowej daje możliwość przerwania biegu terminu przedawnienia poboru poprzez zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego. Przedawnienie poboru będzie więc mogło trwać kolejne 15 lat, co łącznie daje 25 lat na wymierzenie i wyegzekwowanie daniny. W naszej ocenie, legalizowanie tak długiego czasu na wymiar i pobór podatku narusza zasadę pewności prawa. Projekt w tym zakresie wymaga więc zmian poprzez skrócenie ww. okresów.	
200.	**Art. 169 -182**	**Polska Izba Ubezpieczeń**	Reasumując, w niektórych sytuacjach organy podatkowe będą mogły dochodzić zapłaty podatku nawet do 25 lat od momentu powstania zobowiązania podatkowego. W ocenie Polskiej Izby Ubezpieczeń termin ten jest zdecydowanie za długi. Obecnie obowiązująca regulacja (pięcioletni okres przedawnienia z możliwościami jego zawieszenia lub przerwania) jest wystarczająca i powinna pozwalać na efektywne egzekwowanie zapłaty daniny. Postulujemy o utrzymanie dotychczasowych rozwiązań. Proszę zwrócić uwagę, że tak długi termin przedawnienia jest sprzeczny z zasadą działania organów w sposób budzący	**Uwaga niezasadna** Projektowane przepisy mają służyć przywróceniu instytucji przedawnienia jej gwarancyjnej funkcji m.in. przez realne ograniczenie możliwości przedłużania okresu, w którym organy podatkowe będą mogły podejmować czynności zmierzające do ustalenia lub określenia i następnie dochodzenia od podatników należności podatkowych. Obecnie termin przedawnienia zobowiązań podatkowych może być bez ograniczeń przedłużany w związku z możliwością przemiennego i wielokrotnego jego przerywania i zawieszania, co powoduje, że jest postrzegany jako instytucja pozorna.

			zaufanie, która to zasada jest wprost wyrażona w art. 20 NOP. Wbrew uzasadnieniu do projektu NOP, obecne terminy przedawnienia (co do zasady 5 lat liczonych od końca roku kalendarzowego), zgodnie z przepisami obowiązującej Ordynacji podatkowej nie powinny być przedłużane bez ograniczeń. To praktyka organów podatkowych polegająca na instrumentalnym wszczynaniu postępowań karnoskarbowych (aby zawiesić termin przedawnienia) może prowadzić do pozorności instytucji przedawnienia. Wyrok NSA, który został przytoczony w uzasadnieniu do projektu NOP (z 24.11.2016 r. sygn. akt II FSK 1488/15) dotyczył właśnie zawieszenia przedawnienia przez wszczęte postępowanie karnoskarbowe. Należy jednak wskazać, że zawieszenie przedawnienia poprzez wszczęcie postępowania karnoskarbowego dotyczy relatywnie niewielkiej liczby podatników, a pozostała reszta może liczyć na ustabilizowanie swoich stosunków prawnopodatkowych po upływie 5-6 lat. W ocenie PIU projektodawca nie wykazał, aby obecnie obowiązujące terminy przedawnienia były zbyt długie i żeby istniała realna potrzeba ich wydłużenia. Z pewnością takim powodem nie mogą być problemy organizacyjne po stronie organów podatkowych, które dysponują szerokim pakietem środków (w tym środków technicznych jak JPK lub STIR). Należy zauważyć, że wydłużanie terminów przedawnienia spowoduje spadek konkurencyjności Polski w porównaniu z innymi krajami i spowoduje pogorszenie sytuacji podatników. Istotą przedawnienia jest to, aby po upływie czasu ustabilizować stosunki prawnopodatkowe i zapewnić pewność obrotu prawnego. Należy więc zapewnić, aby podatnik po upływie 5-6 lat mógł czuć się bezpiecznie, że jego rozliczenia podatkowe nie zostaną zakwestionowane. Podsumowując, Polska Izba Ubezpieczeń zdecydowanie sprzeciwia się wydłużeniu terminów przedawnienia zobowiązań podatkowych.	Wprowadzane terminy przedawnienia wymiaru i poboru w istotny sposób, w porównaniu do obecnej sytuacji, ograniczają możliwość wydłużania okresu realizacji należności podatkowych. Proponowane dodatkowe skrócenie okresu na dokonanie wymiaru i pobór podatku może doprowadzić do istotnego ograniczenia możliwości skutecznego dochodzenia należności podatkowych, tym bardziej, że podstawowy okres na wymiar podatku w NOP wynosi 3 lata. Kumulacja poszczególnych okresów na wymiar i pobór będzie odnosiła się przede wszystkim do przypadków złożonych (np. spór toczy się przed sądem administracyjnym, potrzebne są dane od innych organów w tym obcych państw lub w obszarach istotnych, wpływających na lukę podatkową, tj. identyfikacji i likwidacji oszustw podatkowych występujących w obszarze związanym z działalnością gospodarczą). W takich przypadkach niezbędny jest dłuższy okres na zakończenie sprawy i czynności egzekucyjne. Powyższa kwestia została szeroko omówiona w uzasadnieniu modyfikowanej instytucji przedawnienia.
201.	**Art. 169-177**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Dokonanie analizy skutków dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego w związku z wprowadzeniem przepisów dotyczących przedawnienia wymiaru. Określenie maksymalnego czasu na wydanie decyzji wymiarowej do trzech lat w przypadku podatków samorządowych może spowodować konieczność zwiększenia zatrudnienia	**Uwaga niezasadna** Termin trzech lat na przedawnienie wymiaru, nie odnosi się wyłącznie do należności wymierzanych przez samorządowe organy podatkowe ale również przez urzędy skarbowe i urzędy celno – skarbowe. W proponowanych rozwiązaniach termin poboru jest niezależnym,

			pracowników w jednostkach samorządu terytorialnego. Uzasadnienie nie zawiera analizy skutków dla budżetów jednostek samorządu terytorialnego w związku z wprowadzeniem przepisów tego dotyczących.	odrębnym terminem od wymiaru podatku. Pod rządami obecnie obowiązującej ordynacji podatkowej w terminie określonym w art. 70 §1 O.p, organ podatkowy obowiązany jest wymierzyć i pobrać podatek. Dodatkowo cechą charakterystyczna w działalności organów podatkowych winna być szybkość działania. Ta zasada, poza zasadą praworządności, kształtuje obecnie wzorcowy model funkcjonowania nowoczesnej i sprawnej administracji podatkowej, opartej na właściwym planowaniu, typowaniu podmiotów do kontroli w czasie możliwie najkrótszym od momentu powstania obowiązku podatkowego. Dlatego prawidłowa realizacji obowiązków nie jest determinowana liczbą osób do wykonania określonego zadania, ale właściwym planowaniem i ustalaniem priorytetów przynoszących wymierne korzyści finansowe. Biorąc pod uwagę powyższe projektodawca konstruując proponowane rozwiązania nie widzi zagrożeń we wpływach podatków centralnych i samorządowych, a tym samym nie widzi potrzeby zwiększenia obsady etatowej w centralnych czy samorządowych organach podatkowych.
202.	**Art. 170**	**Polska Izba Biegłych Rewidentów**	Art. 170 wprowadza kilka wyjątków, które prowadzą do istotnego — naszym zdaniem - zniekształcenia instytucji przedawnienia wymiaru zobowiązań podatkowych. Według tej regulacji - przepisu art. 169 nie stosuje się m. in. w przypadkach wymienionych w art. 458 § 1 (wznowienie postępowania) i art. 463 § 1 (nieważność decyzji) i 468. Przyjęcie tego rozwiązania w praktyce prowadzić będzie do zniekształcenia celu instytucji przedawnienia, rozumianego jako stabilizacja prawnopodatkowej pozycji podatnika i gwarancja jej pewności. W konsekwencji wpłynie to na niepewność sytuacji finansowej podmiotów gospodarczych i niepewność obrotu gospodarczego. Płacenie podatków jest jednym z podstawowych obowiązków wobec państwa. Doceniając znaczenie efektywnego poboru danin publicznych, uważamy, że środkiem prowadzącym do tego celu powinno być przede wszystkim wdrożenie mechanizmów prawnych, pozwalających na skuteczne i efektywne działanie organów podatkowych, a nie wprowadzanie możliwości prowadzenia postępowania „w nieskończoność". Zwłaszcza, że projekt ustawy przewiduje wiele okoliczności powodujących	**Uwaga niezasadna.** Doręczenie decyzji wymiarowej I instancji może nastąpić pod koniec okresu przedawnienia wymiaru. Decyzja taka może stać się decyzją ostateczną, którą będzie można zmienić lub uchylić w ramach tzw. nadzwyczajnych trybów weryfikacji decyzji, wyłącznie po okresie przedawnienia wymiaru. Z tego względu regulacja zawarta w art. 172 jest niezbędna.

			przerwanie biegu przedawnienia. Podkreślenia wymaga również, że nieważność decyzji, a także - po części – wznowienie postępowania, są to tzw. wady kwalifikowane, które w głównej mierze wynikają z błędów popełnionych przez organ prowadzący postępowanie, dlatego ich negatywne skutki nie powinny obciążać podatnika, i to w sposób czyniący istotny wyłom w atrybutach instytucji przedawnienia.	
203.	**Art. 173**	**Taxonity Sp. z o.o.**	Rekomendujemy, by zgodnie z projektem OP przygotowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego terminy, o których mowa w art. 169 we wskazanych w art. 173 przypadkach ulegały wydłużeniu o 6 miesięcy. Zaproponowane przez Ustawodawcę wydłużenie terminu o 1 rok w znaczący sposób ogranicza zagwarantowane w art. 33 OP uprawnienie zobowiązanego do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie.	**Uwaga niezasadna.** Skrócenie z roku do 6 miesięcy terminu, o który następowałoby, zgodnie z art. 175, wydłużenie terminów, o których mowa w art. 170, mogłoby powodować brak możliwości wydania decyzji wymiarowej. Zagrożenie to istniałoby szczególnie w przypadkach, gdy korekta deklaracji, o której mowa w art. 175 następowałaby pod koniec „podstawowego" okresu przedawnienia wymiaru. Należy bowiem podkreślić, że zastosowanie wydłużenia terminu przedawnienie wymiaru, o którym mowa w art. 175 następuje wyłącznie w przypadku określonych działań podjętych przez podatnika (dokonana przez niego korekta deklaracji), na którą organ nie ma wpływu.
204.	**Art. 174**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	W terminach zawieszenia przedawnienia (art. 174) brak jest np. sytuacji braku organów osoby prawnej (jednostki organizacyjnej), a ograniczono je bezzasadnie tylko do niektórych przypadków zawieszenia postępowania;	**Uwaga niezasadna** Zgodnie z art. 176 pkt 4 NOP bieg terminu przedawnienia wymiaru nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu od dnia wystąpienia do innego organu lub sądu o rozstrzygnięcie zagadnienia wstępnego, od którego rozstrzygnięcia uzależnione jest wydanie decyzji wymiarowej. Oznacza to, że w analizowanym w uwadze przypadku będzie miało miejsce zawieszenie biegu terminu przedawnienia wymiaru.
205.	**Art. 178**	**Konfederacja Lewiatan**	Analogicznie termin przedawnienia poboru również powinien wynosić 3 lata. Należy wskazać, że przewidziano możliwość zawieszania i przerwania biegu terminów przedawnienia (tam również maksymalny termin przerwania lub zawieszenia powinien wynosić odpowiednio 3 lata). W przypadku wprowadzenia proponowanych zmian polegających na skróceniu okresów przedawnienia poboru i wymiaru do 3 lat łączny okres wyniósłby 6 lat, przy przerwaniach i zawieszeniach byłoby to maksymalnie dodatkowe 9 lat czyli łącznie 15 lat, co wydaje się i tak długim okresem, mając na uwadze cel instytucji przedawnienia jaką jest stabilizacja stosunków prawnopodatkowych. Ewentualne zagrożenia dla	**Uwaga niezasadna** Skrócenie do 3 lat okresu na pobór może w istotny sposób utrudnić realizację dochodów podatkowych. Postulowane zwiększenie skuteczności działania organów jest niezbędne z uwagi, iż NOP wprowadza brak możliwości wielokrotnego przerywania biegu terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych. Realizacja tego postulatu nie może jednak prowadzić do nadmiernego skrócenia okresu na pobór podatku, którym, jak się wydaje, byłby okres 3 lat. Postulowana reforma sądów administracyjnych mających na celu szybsze załatwianie spraw jest poza sferą oddziaływania NOP.

			wpływów budżetowych powinny być minimalizowane poprzez zwiększenie skuteczności działań administracji skarbowej oraz reformę sądów administracyjnych mających na celu szybsze załatwianie spraw. Proponowany maksymalny termin 25 lat, nie będzie wpływał motywująco na ustawodawcę w zakresie odpowiednich zmian w zakresie administracji skarbowej i sądów powszechnych, niejako dając przyzwolenie na obecne dość długie terminy załatwiania spraw.	
206.	**Art. 178**	**Związku Banków Polskich**	Według obecnie obowiązujących przepisów mamy „nieprzedawniające się" zaległości podatkowe. Oznacza to, że tylko teoretycznie przedawniają się one w ciągu 5 lat licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin płatności. W rzeczywistości może to trwać bardzo długo. Nowy projekt zapowiada, że termin przedawnienia będzie liczony osobno dla wymiaru podatku i osobno dla poboru podatku. Po upływie terminu przedawnienia dotyczącego wysokości podatku organ podatkowy nie będzie mógł zakwestionować wyegzekwowania należności. Bieg przedawnienia poboru podatku będzie rozpoczynał się dopiero po zakończeniu biegu terminu przedawnienia (art. 178 nowej Ordynacji). Dzięki temu organy podatkowe będą mogły upomnieć się o zaległości podatkowe od przedsiębiorstw maksymalnie do 10 lat wstecz.	**Uwaga pozytywnie oceniająca projekt – nie wymaga odniesienia się**
207.	**Art. 178 § 1**	**PGE SA**	Zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiary (przedawnienie poboru). W Projekcie w Dziale I Rozdziale VI Przedawnienie zaproponowano rozwiązanie polegające na rozróżnieniu przedawnienia prawa do wymiaru podatku od przedawnienia prawa do jego poboru, co ma doprowadzić -zgodnie z uzasadnieniem do Projektu- do uporządkowania kwestii związanych z przedawnieniem oraz skrócenia jego terminu. W przypadku przedawnienia wymiaru Projekt wprowadza dwa okresy przedawnienia – trzyletni okres miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, natomiast okres pięcioletni odnosiłby się do rozliczania podatków związanych z prowadzeniem tej działalności. Wymienione okresy wyznaczałyby granice dokonania	**Uwagi niezasadne.** Realizacja postulatu zgodnie, z którym bieg terminu przedawnienia wymiaru i poboru podatku rozpoczynał się w tym samym momencie, będzie prowadzić do znacznego skrócenia okresu na pobór. Będzie to miało miejsce jeżeli organ podatkowy I instancji np. pod koniec okresu 3-letniego przedawnienia wymiaru doręczy decyzję wymiarową. W takim przypadku będzie mógł ją egzekwować wyłącznie w okresie maksymalnie w okresie 2 lat. Szerzej zob. uzasadnienie do wprowadzonych przepisów dotyczących przedawnienia w NOP.

			wymiaru podatku rozumianego jako doręczenie przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji o charakterze ustalającym lub określającym. Natomiast w przypadku przedawnienia poboru podatku zaproponowany w założeniach termin przedawnienia wynosi 5 lat. W praktyce proponowane zmiany mogą doprowadzić do znacznego wydłużenia terminu przedawnienia, czego zaakceptować nie sposób. Organy podatkowe będą miały bowiem 3 lata / 5 lat na doręczenie podatnikowi decyzji pierwszoinstancyjnej oraz kolejne 5 lat na pobór podatku. Obecnie, w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, organy podatkowe mają 5 lat na dokonanie wymiaru podatku i jego pobór. Może się zatem okazać, że na skutek zaproponowanych zmian, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegnie dwukrotnemu wydłużeniu. Jako alternatywę proponujemy przeredagowanie przepisów w taki sposób, aby bieg terminu przedawnienia wymiaru i poboru podatku rozpoczynał się w tym samym momencie, przy czym bieg terminu przedawnienia wymiaru nie mógłby ulec przerwaniu i zawieszeniu, w przeciwieństwie do biegu terminu przedawnienia poboru podatku.	
208.	**Art. 182**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Zgodnie § 1 tego artykułu bieg terminu przedawnienia poboru przerywać będzie zastosowanie pierwszego środka egzekucyjnego, jeżeli zobowiązanemu w rozumieniu ustawy z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, przed upływem tego terminu, doręczono zawiadomienie o jego zastosowaniu. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia poboru termin ten biegnąć będzie na nowo od dnia, w którym zastosowano pierwszy środek egzekucyjny. W myśl natomiast §§ 2 i 3, biegu terminu przedawnienia poboru nie przerwie zastosowanie środka egzekucyjnego, wyłącznie w przypadku, gdy środek ten został zastosowany przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia poboru lub w trakcie zawieszenia biegu terminu przedawnienia poboru, a także gdy zastosowano go w oparciu o decyzję wymiarową, której nieważność została stwierdzona, lub decyzję wydaną w ramach postępowania, które wznowiono (o ile podatnik nie przyczynił się do zaistnienia przesłanek wznowienia, o których mowa w art.	**Uwaga niezasadna**. Wprowadzenie w NOP rozwiązania, w którym bieg terminu przedawnienia poboru może nastąpić wyłączne jeden raz jest rozwiązaniem korzystniejszym dla podatników w porównaniu do sytuacji obecnie obowiązującej. Brak jest w o.p. takiego ograniczenia. Organy mogą na gruncie przepisów o.p. przerywać bieg terminu przedawnienia zobowiązania wielokrotnie, co wydłuża nie tylko okres na pobór ale także na wymiar. Szerzej zob. uzasadnienie do wprowadzonych przepisów dotyczących przedawnienia w NOP.

			453 § 1 pkt 1, 2 lub 5 projektu). Treść przywoływanych powyżej przepisów wskazuje jednoznacznie, iż ich wprowadzenie w życie w obecnej formie nie przyczyni się znacząco do uporządkowania kwestii przedawnienia zobowiązań podatkowych poprzez wykluczenie przypadków „podatków nieprzedawnialnych". Jedyny realny skutek wiążący się z zaistnieniem nowych przepisów w komentowanej formie stanowić będzie natomiast faktyczne wydłużenie terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych do 13-15 lat (ponieważ zawieszenie biegu terminu „przedawnienia poboru" nastąpi w przypadku zastosowania przez organ podatkowy środków zabezpieczenia zobowiązania podatkowego, o których mowa w rozdziale 11 działu IV projektu, przyjąć należy, iż efektywny termin „przedawnienia poboru" w praktyce wynosić będzie 10 lat). Omawiana regulacja powinna być zatem oceniania w kontekście przywołanych powyżej, jej realnych skutków.	
209.	**Dział II Rozdział 7 Nadpłata i zwrot podatku**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowane przepisy, zresztą podobnie jak i obecnie obowiązujące, są nadmiernie rozbudowane i prowadzą do przeregulowania stosunkowo prostego zagadnienia. Przede wszystkim nie wydaje się uzasadnionym utrzymywanie instytucji stwierdzenia nadpłaty, zwłaszcza, że zasadą jest dokonywanie zwrotu nadpłaty z urzędu i bez wydawania decyzji w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty (art. 189 § 1). Decyzja w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty (a właściwie określenia jej wysokości) wydawana byłaby ewentualnie tylko w tych przypadkach, kiedy w danym podatku (na przykład PIT) nadpłata może być wykazywana w deklaracji (jako wynik nadpłaconych zaliczek). Podstawą do wydania takiej decyzji byłyby przepisy poszczególnych ustaw podatkowych, o ile na gruncie danego podatku byłoby to uzasadnione. Z punktu widzenia interesu podatników najistotniejszy jest zwrot nadpłaty wraz ze stosownym oprocentowaniem. Jeśli organ nie dokonałby zwrotu nadpłaty z urzędu, podatnik składałby stosowny wniosek. Dokonanie zwrotu nadpłaty zgodnie z żądaniem podatnika skutkowałoby umorzeniem postępowania. Z kolei uznając wniosek podatnika za niezasadny organy wydawałyby decyzję w przedmiocie odmowy zwrotu. Kluczowymi okolicznościami faktycznymi w takim postępowaniu byłaby wysokość dokonanych przez	**Uwaga niezasadna.** Wprowadzone w NOP przepisy dotyczące nadpłaty są prostsze od przepisów dotychczasowych, o czym świadczy np. uproszczenie definicji nadpłaty. Nie można wyeliminować instytucji stwierdzenia nadpłaty, gdyż musi istnieć np. możliwość określenia jej przez organ w kwocie innej niż wnioskowana przez podatnika. Nie ma możliwości aby zwrot nadpłaty był dokonywany z urzędu, w terminie 7 dni od jej powstania, gdyż organ podatkowy nie ma często wiedzy o jej istnieniu z urzędu. Dowiaduje się o jej istnieniu, często od samego podatnika, który np. w ramach samoobliczenia wadliwie obliczył podatek.

			podatnika wpłat, sposób ich zaliczenia na poczet podatku. Wysokość podatku byłaby przyjmowana w kwocie wynikającej ze złożonej przez podatnika deklaracji lub decyzji organu. Takie przeregulowanie rodzi bardzo wymierne, negatywne skutki dla podatników. Po pierwsze, wymóg złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty pozwala na odwleczenie momentu jest zwrotu bez naliczania odsetek. Po drugie, z pewnością nadmierne obowiązku formalne zawsze będą powodować, że część podatników ich nie dopełni. Będzie to kolejny czynnik opóźniający zwrot należnych nadpłat. Dlatego postulujemy, aby z uwagi na prostotę operacji, co do zasady i możliwie najczęściej zwrot nadpłaty był dokonywany z urzędu, w terminie 7 dni od jej powstania.	
210.	**Dział II Rozdział 7 Nadpłata i zwrot podatku**	**Business Centre Club**	1. W ocenie BCC co do zasady należy pozytywnie ocenić fakt, że projektodawca planuje ujednolicić i uporządkować przepisy dotyczące nadpłaty podatku. Do tej pory przepisy te budziły bowiem bardzo wiele kontrowersji, powodując liczne spory pomiędzy organami podatkowymi i podatnikami. Poważne wątpliwości budzi jednak chęć wprowadzenia w nowej Ordynacji podatkowej dwóch rozwiązań, które negatywnie wpłyną – bez racjonalnego uzasadnienia – na sytuację przedsiębiorców. 2. Pierwszą z tych zmian jest wprowadzenie do definicji nadpłaty przesłanki braku wystąpienia po stronie uprawnionego do nadpłaty „bezpodstawnego wzbogacenia" (art. 183 § 2). Jak rozumiemy, co wynika również z uzasadnienia projektu ustawy, zmiana ta ma na celu wyeliminowanie sytuacji, w których podatnik nie ponosi tzw. ciężaru ekonomicznego podatku, a ubiega się o zwrot nadpłaty. Dotyczyć to ma zwłaszcza podatków konsumpcyjnych (VAT i akcyza), gdzie ciężar podatku zasadniczo ostatecznie obciąża konsumenta. Zdaniem BCC wskazane rozwiązanie nie ma uzasadnionych podstaw. Co do zasady podatek uiszczony na konto organu w zbyt dużej wysokości powinien być zawsze zwracany podatnikowi, niezależnie od tego czy poniósł on ekonomiczny ciężar tego podatku czy nie. Jest to podstawowe prawo podatnika. 3. Zgodnie z art. 84 Konstytucji „Każdy jest obowiązany do	**Uwaga nr 1 pozytywnie ocenia wprowadzane rozwiązania – nie wymaga odniesienia się.** **Uwagi nr 2-6 niezasadne** Uzasadniając potrzebę wprowadzenia regulacji zawartej w art. 185 § 2, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie (zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102). Kwestia ta była także przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze (Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K.

			ponoszenia ciężarów i świadczeń publicznych, w tym podatków, określonych w ustawie". Skarb Państwa może dysponować zatem pieniędzmi podatników tylko w takim zakresie jaki wynika z przepisów ustaw. W konsekwencji, w przypadku, gdy w świetle ustawy podatnik nie jest zobowiązany do zapłaty podatku na rzecz Skarbu Państwa, a mimo to podatek ten uiścił, Skarb Państwa (działający przez organy podatkowe) zobowiązany jest do zwrócenia nienależnie uiszczonego świadczenia – nie ma bowiem podstawy prawnej do jego pobrania. Państwo nie może zatem niejako „przywłaszczać" sobie środków pieniężnych nienależnych mu na podstawie obowiązującego prawa – w takiej sytuacji dochodzi bowiem do bezpodstawnego wzbogacenia Skarbu Państwa. Innymi słowy, wprowadzenie przesłanki zgodnie z którą organ może nie zwrócić posiadanych przez niego pieniędzy tylko ze względu na to, że podatek, którego one dotyczą charakteryzuje się „przerzucalnością", spowoduje, że będzie trzeba zaakceptować sytuację, w której Skarb Państwa dysponuje środkami pieniężnymi bezpodstawnie czy wręcz bezprawnie. Z taką sytuacją natomiast z całą pewnością trudno się zgodzić. 4. Dodatkowo, należy zauważyć, że sytuacja podatnika VAT, który opodatkowuje swoje towary / usługi zbyt wysoką stawką, nie zawsze oznacza, że podatnik ten nie ponosi ekonomicznego ciężaru swojej pomyłki. Innymi słowy nie zawsze jest tak, że zwrot nadpłaty podatnikowi VAT spowoduje powstanie po jego stronie bezpodstawnego wzbogacenia w wysokości różnicy pomiędzy stawką podstawową (zastosowaną) a obniżoną (która powinna być zastosowana). Przedsiębiorca zobowiązany jest do stosowania ustawy o cenach. W świetle art. 1 ww. ustawy, określa ona sposób informowania o cenach oferowanych towarów i usług oraz skutki nieprzestrzegania jej uregulowań. Zgodnie z jej art. 3 ust. 1 pkt 1, cena to wartość wyrażona w jednostkach pieniężnych, którą kupujący jest obowiązany zapłacić przedsiębiorcy za towar lub usługę. W świetle natomiast art. 3 ust. 2 tej ustawy, w cenie uwzględnia się podatek VAT oraz podatek akcyzowy, jeżeli na podstawie odrębnych przepisów	Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki" 2012, nr 3). Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165). Pozostawienie tego elementu w NOP nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 185 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211). Pojęcie bezpodstawne wzbogacenie w założeniu powinno być ogólne. Ma ono bowiem obejmować różne sytuacje, trudne do przedstawienia i opisania poprzez regulacje szczegółowe. Powinno być ono przy tym odczytane również w kontekście aspektów pozaprawnych (np. ekonomicznych).

			sprzedaż towaru (usługi) podlega obciążeniu podatkiem VAT lub podatkiem akcyzowym. Powyższe oznacza, że ceną dla nabywcy towarów / usług jest zawsze wartość brutto. W konsekwencji, klient detaliczny (konsument) przy nabywaniu towarów / usług kieruje się ceną wyrażoną jako kwota brutto (tj. uwzględniającą VAT). Ewentualna korekta stawki VAT, a w konsekwencji zwrot nadpłaty nie wpływa zatem na samą cenę. Wysokość ceny oferowanych towarów / usług jest natomiast jedną z ich podstawowych cech, którymi kieruje się konsument przy ich wyborze. W konsekwencji, fakt, że podatnik przykładowo zastosował zbyt wysoką stawkę VAT oznacza, że cena jego towarów również była zbyt wysoka, co mogło w prostej linii przełożyć się na zmniejszoną liczbę klientów, zainteresowanych jego towarami / usługami. W sposób oczywisty wpływa to na zmniejszenie obrotu, osiągniętego przez tego podatnika, co poddaje w wątpliwość twierdzenie, że poprzez zwrot nadpłaty VAT nastąpi po jego stronie bezpodstawne wzbogacenie. Wydaje się co prawda, że na podstawie projektowanych przepisów taka argumentacja znajdowałaby podstawy prawne (i organy powinny zwrócić podatnikowi nadpłatę), jednakże nietrudno sobie wyobrazić, że organy będą stosowały w tym zakresie daleko idące uproszczenia (i zawsze będą kwestionowały nadpłatę w VAT czy akcyzie), co doprowadzi do szeregu sporów. Tym bardziej, że takie stanowisko jest częstokroć wyrażane również obecnie – w sytuacji w której zupełnie brak jest podstaw prawnych do wprowadzania przesłanki braku bezpodstawnego wzbogacenia. 5. Dodatkowo, należy zauważyć, że w sytuacji odwrotnej, gdyby podatnik stosował do swoich towarów / usług zaniżoną stawkę VAT (tj. byłby zobowiązany do stosowania stawki podstawowej 23%, a stosowałaby stawkę obniżoną 8%), to ewentualną zaległość podatkową byłby zobowiązany pokryć tylko i wyłącznie z własnych środków tj. nie mogłaby ich pozyskać od konsumentów poprzez zmianę ceny (doliczenie wyższej - prawidłowej stawki VAT do ceny) już zapłaconej przez nich za usługę / towar. Jakakolwiek korekta ustalonej ceny, o której przedsiębiorca poinformował konsumenta, a którą ten następnie uiścił za towar lub usługę, stanowiłaby	

			bowiem naruszenie przepisów ustawy o cenach. 6. Mając na uwadze powyższe, w naszej opinii ww. regulacja powinna zostać usunięta z projektu nowej Ordynacji podatkowej. Podkreślić również należy, że w przeprowadzonej przez nas ankiecie aż 76% ankietowanych stanęło na stanowisku, że proponowane rozwiązanie nie będzie korzystne dla przedsiębiorców. 7. Kolejnym rozwiązaniem, które może mieć bardzo negatywne następstwa w praktyce jest wskazana w art. 187 § 3 regulacja, zgodnie z którą uprawnienie do złożenia wniosku nadpłatowego ulega zawieszeniu na czas trwania postępowania / kontroli. Wydaje się, że ma ono zastąpić dzisiejszy przepis art. 79 § 1 Ordynacji podatkowej, zgodnie z którym postępowanie w sprawie nadpłaty nie może zostać wszczęte w czasie trwania kontroli / postępowania. Ta potencjalnie nieduża zmiana może mieć jednak bardzo duże przełożenie w praktyce. 8. Zgodnie z dzisiejszymi przepisami, podatnik może bowiem w trakcie trwania postępowania podatkowego wskazywać na fakt istnienia nadpłaty. Co do zasady, w trakcie postępowania podatkowego organ powinien wziąć pod uwagę tę okoliczność i uwzględnić nadpłatę przy obliczaniu wysokości zobowiązania. W wypadku jednak jeśli dojdzie do przedawnienia zobowiązania podatkowego w toku postępowania wymiarowego, organ podatkowy umarza to postępowanie. Jednakże – w szczególnych sytuacjach - jeśli przed upływem terminu przedawnienia, podatnik złoży wniosek nadpłatowy, organ zasadniczo powinien powrócić później do rozpatrywania tego wniosku. Innymi słowy, mimo, że zobowiązanie podatkowe ulega przedawnieniu, organ powinien rozstrzygnąć sprawę istnienia nadpłaty u podatnika. 9. Z treści nowego, projektowanego przepisu wynika jednak, że jeśli jest prowadzone postępowanie podatkowe, podatnik w ogóle nie będzie miał prawa złożenia wniosku o nadpłatę. Może to prowadzić do sytuacji, w których postępowanie podatkowe będzie sztucznie przedłużane do chwili upływu przedawnienia, jeśli okaże się, że dokonanie prawidłowego wymiaru podatku oznacza wykazanie nadpłaty. Innymi słowy, może to prowadzić do sytuacji, w których podatnicy będą pozbawieni prawa domagania się zwrotu przysługującej im	**Uwagi nr 7-9 niezasadne.** Wprowadzone w art. 189 § 3 rozwiązanie stanowi rozwiązanie odpowiadające obecnie w art. 79 § 1 o.p. Zgodnie z tym przepisem postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty nie może zostać wszczęte w czasie trwania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej – w zakresie zobowiązań podatkowych, których dotyczy postępowanie lub kontrola. Rozwiązanie to uniemożliwia również obecnie złożenia przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty w trakcie ww. postępowań, gdyż wniosek ten co do zasady wszczyna postępowanie podatkowe. Brak jest ryzyka, że w wypadku gdy dojdzie do przedawnienia zobowiązania podatkowego w toku postępowania wymiarowego, organ podatkowy umarza to postępowanie. Jeśli bowiem przed upływem terminu przedawnienia, podatnik złoży wniosek „nadpłatowy", organ zgodnie z art. 218 § 1 NOP jeżeli go będzie rozpatrywał po upływie terminu przedawnienia wymiaru, organ ten będzie zobowiązany wydać decyzję na podstawie art. 191 lub art. 192. W decyzji wydanej na podstawie art. 192 nie określa się wysokości zobowiązania w kwocie wyższej niż wynikająca z uprzednio złożonej deklaracji lub kwoty, która została zapłacona w przypadku niezłożenia deklaracji. Brak jest również ryzyka, w których postępowanie podatkowe będzie sztucznie przedłużane do chwili upływu przedawnienia, jeśli okaże się, że dokonanie prawidłowego wymiaru podatku oznacza wykazanie nadpłaty. Po pierwsze zgodnie z art. 195 § 1 NOP w przypadku wszczęcia z urzędu postępowania podatkowego w sprawie, w której może zostać wydana decyzja wymiarowa, żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlega rozpatrzeniu w tym postępowaniu. Jeżeli zatem podatnik złoży wniosek o stwierdzenie nadpłaty organ podatkowy będzie musiał go rozpatrzeć w każdym przypadku, także gdy zostanie przez niego wszczęte postępowanie w sprawie np. określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Po drugie zgodnie z art. 217 § 2

			nadpłaty ze względu na opieszałość czy wręcz złą wolę po stronie organów. Taka sytuacja natomiast z całą pewnością nie powinna mieć miejsca. W związku z tym proponujemy w tym zakresie powrót do regulacji, wskazującej że w trakcie trwania postępowania wymiarowego nie może zostać wszczęte postępowanie nadpłatowe lub ewentualnie do jasnego uregulowania, że w wypadku umorzenia postępowania wymiarowego, organ jest zobowiązany rozstrzygnąć kwestie istnienia nadpłaty, na które powoływał się podatnik.	NOP organ podatkowy nie wszczyna z urzędu postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie terminu przedawnienia wymiaru, a postępowanie wszczęte z urzędu przed tym terminem organ podatkowy prowadzi również po upływie tego terminu.
211.	**Art. 183 § 2**	**Polska Federacja Producentów Żywności Związek Pracodawców**	Zgodnie z art. 183 § 2 przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu tej kwoty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. Oznacza to, że organ w oparciu o ten przepis będzie mógł odmówić zwrotu nadpłaty, jeżeli uzna, że w wyniku tego zwrotu nastąpi bezpodstawne wzbogacenie osoby uprawnionej do uzyskania nadpłaty. Przepis ten nie zasługuje na aprobatę w projektowanym kształcie. Zasadność wprowadzenia tej regulacji argumentuje się tym, że zwrot nadpłaty nie powinien prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika, co może mieć miejsce zwłaszcza w przypadku podatków pośrednich, w których ciężar podatku przenoszony jest na konsumenta towaru lub usługi. Projektowana regulacja nie uwzględnia jednak dwóch kwestii. Po pierwsze, wprowadzenie tego przepisu spowoduje, że budżet państwa będzie otrzymywał kwoty, które są mu nienależne, ponieważ nie wynikają one z przepisów prawa (np. gdy podatnik zastosuje zbyt wysoką stawkę VAT). Wprowadzając taki przepis ustawodawca, dbając o spójność i racjonalność systemu prawa, powinien równocześnie ustanowić zasadę, iż podmiotem obowiązanym do wpłaty podatku w należnej wysokości będzie konsument towaru lub usługi, gdy zastosowano za niską stawkę VAT i w efekcie podatek został uiszczony w za niskiej wysokości. Po drugie, projektowany przepis tylko pozornie przenosi ciężar dowodowy na organ podatkowy. Organ ma bowiem udowodnić, że w wyniku zwrotu nadpłaty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. W istocie organ ma zatem wykazać, że podmiot wnoszący o zwrot nadpłaty nie poniósł ciężaru ekonomicznego podatku. Udowodnienie faktów negatywnych jest jednak niemożliwe. W każdym przypadku	**Uwaga niezasadna.** Uzasadniając potrzebę wprowadzenia regulacji zawartej w art. 185 § 2, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie (zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102). Kwestia ta była także przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze (Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki" 2012, nr 3). Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego

			organ może twierdzić, że ma miejsce bezpodstawne wzbogacenie, tzn. że nie są mu znane okoliczności, z których wynikałoby, że zwrot nadpłaty jest należny. Zawsze nastąpi przerzucenie ciężaru dowodowego na wnioskującego o zwrot nadpłaty, który będzie musiał wykazać, że ciężar ekonomiczny podatku został jednak przez niego poniesiony.	1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165). Pozostawienie tego elementu w NOP nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 185 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211). Pojęcie bezpodstawne wzbogacenie w założeniu powinno być ogólne. Ma ono bowiem obejmować różne sytuacje, trudne do przedstawienia i opisania poprzez regulacje szczegółowe. Powinno być ono przy tym odczytane również w kontekście aspektów pozaprawnych (np. ekonomicznych).
212.	**Art. 183-221**	**Business Centre Club**	Przepisy dotyczące nadpłaty w Nowej Ordynacji podatkowej uległy znaczącym zmianom. Po pierwsze, zmieniono definicję samej nadpłaty. Obecnie obowiązująca nie przewidywała w swoim zakresie sytuacji, w której dochodzi do zapłaty kwoty nienależnie jako podatek przez osobę która nie była podmiotem zobowiązanym. W Nowej Ordynacji bez przeszkód będzie można zwrócić podatek także i takim podmiotom dzięki brzmieniu nowego art. 183 § 1: *„Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek"* Tę drobną, aczkolwiek ułatwiającą życie zmianę należy ocenić pozytywnie. Zapobiegnie ona komplikacjom przy zapłacie podatku przez pomyłkę.	**Uwaga niezasadna** Uzasadniając potrzebę wprowadzenia regulacji zawartej w art. 185 § 2, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie (zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102). Kwestia ta była także

			Po drugie wprowadzono pojęcie *bezpodstawnego wzbogacenia*. Jeżeli organ udowodni, że w wyniku zwrotu nadpłaty lub kwoty zapłaconej nienależnie jako podatek dojdzie do bezpodstawnego wzbogacenia, to będzie to warunek wyłączający uznanie kwoty za nadpłatę, tj. organ będzie mógł odmówić zwrotu należności, która spełnia wszystkie wymogi określone w § 1. W tym przypadku jest to kolejne narzędzie do walki z podatnikami. Wystarczy, że urzędnicy udowodnią ubiegającej się o zwrot podatku VAT z powodu stosowania za wysokich stawek firmie, że faktyczny ciężar podatku ponieśli klienci, to firmie tej nie będzie przysługiwał zwrot. Przykładem w tym zakresie mogą być siłownie i kluby fitness. Długo stosowały one 23% stawkę VAT, wobec twierdzenia organów, że stawka 8% dotyczy samego wstępu do obiektu, a nie korzystania z urządzeń znajdujących się wewnątrz. Organy ustąpiły dopiero na skutek orzecznictwa sądowego oraz interpretacji ogólnej Ministra Finansów. Kluby fitness i siłownie uprawnione były zatem od początku do stosowania 8% stawki VAT. Próby odzyskania nienależnie zapłaconego podatku w takim i wszystkich podobnych wypadkach (szczególnie przy podatku VAT) skończą się fiaskiem, bowiem organy stwierdzą, że doszło do przerzucenia podatku na konsumentów i to oni ponieśli jego faktyczny, ekonomiczny koszt. Przedsiębiorcy na tej regulacji mogą za to stracić tysiące, a czasem i setki tysięcy złotych. Nie popieramy tego rozwiązania, należy je ocenić negatywnie, jako narzędzie do walki z przedsiębiorcami. Po trzecie, wprowadzono też pozytywne zmiany dotyczące decyzji przy nadpłatach. W Nowej Ordynacji Podatkowej decyzja nie będzie wymagana w każdym przypadku, lecz tylko wtedy, gdy budzi ona wątpliwości organu podatkowego. Decyzja pojawi się wtedy, gdy organ nie zgodzi się z wyliczeniami podatnika i będzie chciał przedstawić swoje argumenty. Decyzję zatem będą jedynie o charakterze negatywnym, odmawiające stwierdzenia nadpłaty. Natomiast w każdej niewątpliwej sprawie będzie on zaliczany lub zwracany do podatnika niezwłocznie. Rozwiązania takie dają wyraz zasadzie szybkości i prostoty postępowania, gdzie organy działają w sprawie wnikliwie ale też szybko, posługując się możliwie najprostszymi środkami.	przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze (Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki" 2012, nr 3). Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165). Pozostawienie tego elementu w NOP nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 185 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211). Pojęcie bezpodstawne wzbogacenie w założeniu powinno być ogólne. Ma ono bowiem

			Po czwarte zmodyfikowano też możliwość wydawania decyzji cząstkowych stwierdzających nadpłatę w granicach zakreślonych wnioskiem podatnika. Są to decyzje określające jedynie część zobowiązania podatkowego za dany okres rozliczeniowy. Również przyspiesza to postępowanie, gdyż dopuszcza się ograniczenie zakresu postępowania i organ nie musi prowadzić całego postępowania wymiarowego obejmującego całokształt stanu faktycznego mającego wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego, a jedynie rozstrzygnięcie co do przedmiotu wskazanego przez podatnika. Decyzje cząstkowe zostały doprecyzowane i należy taką zmianę ocenić pozytywnie.	obejmować różne sytuacje, trudne do przedstawienia i opisania poprzez regulacje szczegółowe. Powinno być ono przy tym odczytane również w kontekście aspektów pozaprawnych (np. ekonomicznych).
213.	**Art. 183**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W art. 183 § 2 proponuje się wprowadzić rozwiązanie, zgodnie z którym nie będzie uważana za nadpłatę, kwota nadpłaconego podatku lub zapłacona nienależnie jako podatek, jeżeli organ udowodni, że w wyniku zwrotu takiej kwoty nastąpi bezpodstawne wzbogacenie. Podobne rozwiązanie zaproponowane zostało przez Ministra Finansów w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw z dnia 13 lutego br. poprzez dodanie art. 72 § 3. Poniżej przedstawiamy uwagi KRDP do tej zmiany, które zachowują swoją aktualność również na gruncie projektowanego art. 183 § 2. “Zmiana polegająca na dodaniu art.72 § 3 ma zasadnicze znaczenie z punktu widzenia proponowanych w projekcie ustawy zmian do ustawy Ordynacja podatkowa i pozostałe zmiany są jedynie jej konsekwencją. Przede wszystkim wskazać należy, iż nie jest prawdziwe twierdzenie projektodawcy przedstawione w uzasadnieniu projektu ustawy, że jest to zmiana doprecyzowująca treść art. 72. Projektowana zmiana, w przypadku wejścia jej w życie, stanowić będzie daleko idącą zmianę obecnego stanu prawnego. Projektodawca uzasadnia doprecyzowujący charakter proponowanej zmiany, powołując się na uchwałę Izby Gospodarczej Naczelnego Sądu Administracyjnego (I GPS 1/11 z 22.06.2011 r.), która stwierdza, że „nie jest nadpłatą kwota podatku akcyzowego uiszczona z tytułu sprzedaży energii elektrycznej w sytuacji, w której ten, kto ją uiścił, nie poniósł z tego tytułu uszczerbku majątkowego”.	**Uwaga niezasadna** Generalnej przebudowie uległy przepisy regulujące nadpłatę podatku. Przede wszystkim wprowadzono regułę, zgodnie z którą nadpłata jest zaliczana lub zwracana bez wydawania decyzji w każdym przypadku, gdy nie budzi to wątpliwości organu podatkowego. Decyzja rozstrzygająca o nadpłacie pojawia się wówczas, gdy organ nie zgadza się z kwotą nadpłaty wyliczoną przez podatnika. W każdym przypadku „zetknięcia” się organu z niewątpliwie nadpłaconym podatkiem powinien on być zaliczany lub zwracany niezwłocznie, bez prowadzenia postępowań i wydawania decyzji stwierdzających. Uzasadniając potrzebę wprowadzenia regulacji zawartej w art. 185 § 2, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie (zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102). Kwestia ta była także przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze (Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek

			W tym miejscu podnieść należy, że na 21 sędziów orzekających 8 zgłosiło zdanie odrębne do tej uchwały. Uchwała ta została też jednomyślnie skrytykowana przez przedstawicieli nauki prawa podatkowego. Ponadto wysoce wątpliwa jest właściwość Izby Gospodarczej w zakresie orzekania w sprawach dotyczących podatku akcyzowego. Wbrew bowiem jednoznacznym zapisom ustawy Prawo o ustroju sądów administracyjnych, które wskazują, że nadzór nad orzecznictwem wojewódzkich sądów administracyjnych w sprawach zobowiązań podatkowych sprawuje Izba Finansowa, Prezes Naczelnego Sądu Administracyjnego zarządzeniem z 30 września 2009 r. przeniósł sprawy z zakresu podatku akcyzowego z Izby Finansowej do Izby Gospodarczej. Nie sposób oprzeć się wrażeniu, że decyzja Prezesa Naczelnego Sądu Administracyjnego wynikała z faktu, że w dniu 13 lipca 2009 r. Naczelny Sąd Administracyjny w składzie 7 sędziów (Izby Finansowej) podjął uchwałę, w której jednoznacznie stwierdził, że „ Przepis art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie stoi na przeszkodzie zwrotowi nadpłaty w podatku akcyzowym także wtedy, gdy ciężar poniósł nabywca opodatkowanego towaru". Należało zakładać, że podobne stanowisko zajęłaby również Izba Finansowa, gdyby kwestia ta poddana została pod jej rozstrzygnięcie. Ponadto składy orzekające w ramach Izby Finansowej, będąc związane przedmiotową uchwałą, zobowiązane byłyby do rozstrzygania spornych spraw na korzyść podatników. Opisane uwarunkowania każą zakładać, że przekazanie spraw z zakresu podatku akcyzowego do Izby Gospodarczej było niczym innym tylko ucieczką przed kształtującą się niekorzystną dla fiskusa linią orzeczniczą Izby Finansowej. Wymienione wyżej uchwały Naczelnego Sądu Administracyjnego zapadały w określonym kontekście faktycznym. Mianowicie w okresie od dnia 1 stycznia 2006 r. do dnia 28 lutego 2009 r. polskie przepisy ustawy o podatku akcyzowym dotyczące opodatkowania akcyzą producentów energii elektrycznej były niezgodne dyrektywą 2003/96/WE, co oznaczało, że wbrew brzmieniu polskich przepisów, producent energii elektrycznej nie był podatnikiem podatku	niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki" 2012, nr 3). Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165). Pozostawienie tego elementu w NOP nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 185 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211). Pojęcie bezpodstawne wzbogacenie w założeniu powinno być ogólne. Ma ono bowiem obejmować różne sytuacje, trudne do przedstawienia i opisania poprzez regulacje szczegółowe. Powinno być ono przy tym odczytane również w kontekście aspektów pozaprawnych (np. ekonomicznych).

			akcyzowego i tym samym zapłacony przez niego we wskazanym wyżej okresie podatek akcyzowy, zgodnie z art. 72 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, był podatkiem nienależnie zapłaconym (nadpłatą). Szacowana wartość nadpłaconego podatku akcyzowego przez producentów energii elektrycznej wynosiła ok. 10 mld zł i była bezpośrednio zawiniona przez państwo polskie, które nie dostosowało polskiej ustawy o podatku akcyzowym do wymogów prawa unijnego. Niewątpliwie wskazana suma stanowiła bardzo poważny problem z punktu widzenia budżetu państwa. Jednocześnie zwrot producentom energii elektrycznej tej sumy w postaci nadpłat podatkowych, choć z formalnego punktu widzenia zgodny z prawem, musiał rodzić szereg słusznych wątpliwości, w szczególności natury ekonomicznej. Podatek akcyzowy jest bowiem podatkiem cenotwórczym, więc co do zasady jego ekonomiczny ciężar ponosi ostateczny nabywca wyrobu akcyzowego. Oznacza to, że konsumenci ponieśli ciężar zapłaconego w cenie energii elektrycznej, naliczonego niezgodnie z prawem, podatku akcyzowego, ale odpowiednia część ceny, która pierwotnie miała trafić do budżetu, w wyniku stwierdzenia i zwrotu nadpłaty powiększyłaby marżę producentów energii elektrycznej. Jest to niewątpliwie trudne do pogodzenia z powszechnym poczuciem sprawiedliwości zwłaszcza, że energia elektryczna jest szczególnego rodzaju dobrem, służącym zaspokojeniu absolutnie podstawowych potrzeb człowieka, a jej cena nie podlega w pełni mechanizmom rynkowym. Tak samo trudne do pogodzenia z powszechnym poczuciem sprawiedliwości jest to, żeby państwo zatrzymywało sobie to, co zgodnie z prawem mu się nie należy. Niewątpliwie wskazana suma 10 mld zł winna była trafić do konsumentów, który ponieśli ekonomiczny ciężar niegodnie z prawem naliczonego podatku akcyzowego (choć prawdą jest to, że gdyby polski ustawodawca zaimplementował na czas właściwe przepisy, konsumenci i tak ponieśliby ciężar podatku). Z racji tego, że problem dotyczył energii elektrycznej, możliwa była identyfikacja podmiotów oraz wartości, jakie powinny być im przypisane z tytułu poniesionego ciężaru zapłaty podatku akcyzowego. Jest to jednak bardziej sfera prawa cywilnego, a nie podatkowego.	

			Na pewno był to problem, choć dość skomplikowany, to na pewno do rozwiązania w wymiarze praktycznym w inny sposób, aniżeli poprzez pogwałcenie wyjątkowo jednoznacznego w tym zakresie przepisu prawa podatkowego, a przy okazji również podstawowych zasad dotyczących ustroju sądów administracyjnych. Wracając na grunt projektowanej zmiany, wskazać należy szereg wątpliwości, które w ocenie KIDP podważają zasadność wprowadzenia określonej regulacji. 1. Po pierwsze, raz jeszcze pragniemy podkreślić, że projektowana zmiana zmierza bezpośrednio do tego, żeby Skarb Państwa mógł zatrzymać sobie to, co mu się nie należy. Zachodzi pytanie, czy takie rozwiązanie może być uznane za zgodne z Konstytucją. Oznacza ono bowiem, że dochodzić będzie w istocie do poboru podatku w sytuacji nieprzewidzianej ustawą albo w kwocie wyższej od określonej ustawą. Zdaniem KIDP, należałoby raczej poszukiwać rozwiązań, które prowadziłyby do rekompensaty końcowym odbiorcom nabywanych towarów i usług, którzy ponieśli niezgodnie z prawem ciężar ekonomiczny podatku. Zastrzec należałoby, że rozwiązanie takie powinno dotyczyć wyłącznie sytuacji nie budzących jakichkolwiek wątpliwości. W ostateczności, gdyby nie byłaby możliwa identyfikacja końcowych odbiorców towarów i usług, organ po stwierdzeniu nadpłaty dokonywałby jej zwrotu na cel społecznie użyteczny (organizacje pożytku publicznego). Wydaje się to być jedyny rozsądny i sprawiedliwy sposób rozstrzygnięcia swego rodzaju „konfliktu", w którym Skarb Państwa nie posiada tytułu prawnego do zatrzymania określonych środków, a tytuł prawny podatnika jest, być może, wątpliwy z aksjologicznego punktu widzenia. 2. Po drugie, stosowanie projektowanego art. 72 § 3 nie zostało expressis verbis ograniczone do podatków o cenotwórczym charakterze, to jest podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług. Ponieważ w przypadku każdego podatku jego ekonomiczny ciężar może być przeniesiony na nabywcę towaru lub usługi, założyć musimy, że projektowany art.72 § 3 będzie mógł być stosowany do wszystkich podatków, w tym podatków dochodowych i podatku od nieruchomości. Zasadnym w związku powyższym jest, aby	

			doprecyzować art. 72 § 3 w ten sposób, aby nie budziło wątpliwości, że może być on stosowany wyłącznie w stosunku do podatku akcyzowego oraz podatku od towarów i usług. 3. Po trzecie, projektowany art. 72 § 3 posługuje się mało precyzyjnym wyrażeniem „nieuzasadnionego wzbogacenia podatnika", które może oznaczać, że ustawodawca założył możliwość zaistnienia uzasadnionego wzbogacenia (mimo, że ciężar podatku poniósł nabywca towaru lub usługi), a organy podatkowe zobowiązane będą badać nie tylko, czy doszło do wzbogacenia , ale również jaki był charakter tego wzbogacenia. Z brzmienia art. 72 § 3 wynika nie wprost, że należy je rozumieć w ten sposób, że podatnik jest wzbogacony wówczas, gdy otrzyma nadpłatę, a nie poniósł rzeczywistego ciężaru opodatkowania. Z projektowanego przepisu zupełnie natomiast nie wynika, jak należy rozumieć w odniesieniu do wzbogacenia słowo „nieuzasadnione". 4. Po czwarte, jeśli chodzi o badanie kwestii rozłożenia ciężaru ekonomicznego podatku, która winna być rozstrzygnięta, zanim organ podda badaniu to, czy zwrot nadpłaty zasadnie wzbogaci podatnika, wskazać należy, że w realiach konkretnego stanu faktycznego, nawet w przypadku podatków pośrednich, rozstrzygnięcie kwestii, czy i w jakiej wysokości ciężar podatkowy został rozłożony pomiędzy sprzedawcą a nabywcą może być bardzo trudne. Nie jest bowiem tak, że końcowy odbiorca towaru lub usługi zawsze ponosi cały ciężar ekonomiczny. Przykładowo, w przypadku podatku VAT, z punktu widzenia obiorcy końcowego liczy się cena brutto, którą co do zasady wyznacza rynek, a tym samym sprzedawca rachunkiem w 100 ustala kwotę netto, która jest dla niego przychodem i determinuje wartość zrealizowanej marży. Jeśli więc poziom cen rynkowych (brutto) powoduje, że osiągany przez podatnika przychód, a w konsekwencji marża są poniżej jego oczekiwań, ekonomiczny ciężar podatku, w stosownej części spada na sprzedawcę. W drastycznych przypadkach zrealizowana marża może nie być wystarczająca do pokrycia innych kosztów prowadzonej działalności i podatnik w ogólnym rozliczeniu ponosi stratę. Trudno w takim przypadku twierdzić, że podatnik nie ponosi ciężaru opodatkowania transakcji podatkiem VAT. Podobnie rzecz się będzie miała w przypadkach, kiedy podatnik osiąga	

			zyski, ale poziom jego rentowności jest poniżej średniej w danej branży. Może być też tak, że rentowność określonej branży jest na poziomie nie zapewniającym oczekiwanej stopy zwrotu zainwestowanego kapitału. Kto wówczas ponosi ciężar podatku? Jak widać, rzeczywistość gospodarcza może być na tyle złożona, że jednoznaczne przesądzenie o tym, czy i w jakiej wysokości ciężar podatku został przeniesiony na nabywcę, nie będzie możliwe. Wręcz może dochodzić do sytuacji, w których podmioty ubiegające się o nadpłatę z powodu tego samego rodzaju przyczyn, będą na gruncie projektowanego przepisu inaczej potraktowane z uwagi na indywidualne uwarunkowania ich działalności oraz subiektywne oczekiwania co do poziomu marży. Każdy podatnik ma bowiem prawo do wykazania przyczyn, dlaczego ogólny dla danej branży wskaźnik rentowności, czy stopy zwrotu kapitału powinien być w jego przypadku skorygowany, a tym samym udowodni, że ciężar podatkowy podatku nie został przerzucony na nabywcę towaru lub usługi. Podsumowując, KIDP negatywnie opiniuje przedstawioną propozycję dodania § 3 w art. 72 OP, ponieważ: 1) w swej istocie zmiana ta zmierza do tego, że fiskus będzie miał możliwość zatrzymania sobie środków bez tytułu prawnego, co będzie oznaczało pobór sui generis podatku z naruszeniem konstytucyjnych zasad wyrażonych w art. 217 Konstytucji; 2) stosowanie w praktyce projektowanego przepisu będzie wysoce skomplikowane i bez wątpienia prowadzić będzie do sporów, których rozstrzygnięcie w zdecydowanej większości opierać się będzie, siłą rzeczy, na dalece zindywidualizowanych i subiektywnych kryteriach dotyczących konkretnego podatnika i jego sytuacji ekonomicznej, co w konsekwencji prowadzić będzie do nierównego traktowania podatników; 3) w opisanych w punkcie 2) uwarunkowaniach stosowania projektowanego przepisu, zachodzi również wysokie ryzyko jego nadużywania i bezpodstawnego odmawiania stwierdzenia nadpłat. W przypadku nieuwzględnienia zgłoszonych zastrzeżeń, rozwadze ustawodawcy poddajemy ograniczenie stosowania art. 72 § 3 wyłącznie do podatku od towarów i usług oraz	

			podatku akcyzowego.”.	
214.	**Art. 183**	**Federacja Przedsiębiorców Polskich**	Wprowadzone rozwiązanie modyfikuje w istotny sposób dotychczasowy model nadpłaty podatku i uzależnia jej zwrot (a wręcz samą możliwość jej stwierdzenia) od poniesienia przez zobowiązanego ekonomicznego ciężaru nienależnie zapłaconego podatku Intencją ustawodawcy jest wyłączenie z zakresu nadpłaty kosztów ekonomicznie przerzuconych przez podatnika na inny podmiot (np. konsumenta) – niemniej jednak nie określono w projektowanej regulacji przesłanek ani trybu udowodnienia (uzasadnienia) przez organ podatkowy wystąpienia bezpodstawnego wzbogacenia. W uzasadnieniu do projektu stwierdzono, że ”Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu”. W naszej ocenie istnieją wątpliwości co do sposobu wykazania przez organ podatkowy, że ekonomiczny ciężar podatku poniósł inny podmiot. Nie określono bowiem podstawy do stwierdzania wystąpienia bezpodstawnego wzbogacenia – tj. czy będzie to uwzględniało regulację cywilnoprawną, czy też obejmuje wyłącznie stwierdzenia własne organu podatkowego rozpatrującego kwestię nadpłaty. Tym samym, istnieje ryzyko automatycznego (odgórnego) stosowania stwierdzania bezpodstawnego wzbogacenia, w efekcie czego to podatnik musiałby polemizować ze stwierdzeniem organu i dowodzić przeciwnie. W konsekwencji powyższego zasadne jest w naszej ocenie postulowanie o doprecyzowanie przedmiotowej regulacji we wskazanym zakresie.	**Uwaga niezasadna** Uzasadniając potrzebę wprowadzenia regulacji zawartej w art. 185 § 2, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie (zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102). Kwestia ta była także przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze (Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki” 2012, nr 3). Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy” 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy” 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165). Pozostawienie tego elementu w NOP nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty.

				Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 185 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211). Pojęcie bezpodstawne wzbogacenie w założeniu powinno być ogólne. Ma ono bowiem obejmować różne sytuacje, trudne do przedstawienia i opisania poprzez regulacje szczegółowe. Powinno być ono przy tym odczytane również w kontekście aspektów pozaprawnych (np. ekonomicznych).
215.	**Art. 183 § 2**	**PGE SA**	Brak w Ustawie przepisów o trybie stwierdzania przez organ podatkowy możliwości wystąpienia bezpodstawnego wzbogacenia. Co oznacza, że organ to udowodnił, że może do niego dojść?	**Uwaga niezasadna** Uzasadniając potrzebę wprowadzenia regulacji zawartej w art. 185 § 2, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie (zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102). Kwestia ta była także przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze (Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego.

				Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki" 2012, nr 3). Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165). Pozostawienie tego elementu w NOP nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 185 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211). Pojęcie bezpodstawne wzbogacenie w założeniu powinno być ogólne. Ma ono bowiem obejmować różne sytuacje, trudne do przedstawienia i opisania poprzez regulacje szczegółowe. Powinno być ono przy tym odczytane również w kontekście aspektów pozaprawnych (np. ekonomicznych).
216.	**Art. 183 § 2**	**Polska Izba Ubezpieczeń**	Taka regulacja może znacznie utrudnić odzyskiwanie nadpłat zwłaszcza w stosunku do podatków pośrednich (jak akcyza lub VAT), gdzie z ich istoty wynika przerzucenie ciężaru	**Uwaga niezasadna** Uzasadniając potrzebę wprowadzenia regulacji zawartej w art. 185 § 2, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w

			ekonomicznego podatnika na konsumenta. PIU apeluje o niewprowadzanie takiego ograniczenia. Polska Izba Ubezpieczeń wnosi o usunięcie wymogu braku bezpodstawnego wzbogacenia przy postępowaniu nadpłatowym.	podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie (zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102). Kwestia ta była także przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze (Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki" 2012, nr 3). Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165). Pozostawienie tego elementu w NOP nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc

				odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 185 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211). Pojęcie bezpodstawne wzbogacenie w założeniu powinno być ogólne. Ma ono bowiem obejmować różne sytuacje, trudne do przedstawienia i opisania poprzez regulacje szczegółowe. Powinno być ono przy tym odczytane również w kontekście aspektów pozaprawnych (np. ekonomicznych).
217.	**Art. 183 § 2**	**Konfederacja Lewiatan**	Uzależnienie zwrotu nadpłaty od braku wystąpienia bezpodstawnego wzbogacenia jest całkowicie nietrafione, postulujemy wykreślenie tego przepisu. W projekcie niezasadnie przyjęto, że obciążenie podatkiem zostało przerzucone na kontrahenta z bezpodstawnym wzbogaceniem. Tymczasem kalkulacja ceny zależy od wielu czynników, co nie pozwala na przyjęcie założenia, że w sytuacji, w której dany podatek ma charakter cenotwórczy i został przerzucony na kontrahenta, jego odzyskanie powoduje bezpodstawne wzbogacenie zobowiązanego. Zwiększenie cen poprzez ujęcie w nich nieodzyskiwalnego podatku może bowiem prowadzić do powstania szkody, a nie zysku. Konsekwencją podwyższenia ceny może być bowiem spadek obrotów czy też przychodów, a w konsekwencji zysków. Proponowana dość lakoniczna regulacja w tym zakresie może powodować odmowy zwrotu nadpłaty w sytuacji, w której do bezpodstawnego wzbogacenia nie doszło w związku np. ze spadkiem obrotów i osiągnięciem mniejszego zysku, mimo możliwości wykazania, że podatek przerzucono na nabywcę. W uzasadnieniu projektu wskazano, iż zmiana ta nie powinna mieć negatywnych skutków dla podatników, gdyż ciężar wykazania, że doszło do bezpodstawnego wzbogacenia będzie spoczywał na organach podatkowych. Nie można jednak pominąć tego, że w toku postępowania wyjaśniającego, organ podatkowy będzie miał obowiązek przeprowadzenia postępowania dowodowego dotyczącego sposobu kalkulacji	**Uwaga niezasadna** Uzasadniając potrzebę wprowadzenia regulacji zawartej w art. 185 § 2, należy wskazać, że konstrukcja podatku, zwłaszcza w podatkach pośrednich, umożliwia przeniesienie obciążenia z tego tytułu na konsumenta towaru lub usługi. Rozwiązania prawne w zakresie nadpłaty nie powinny jednak prowadzić do bezpodstawnego wzbogacenia podatnika. Obecny brak regulacji dotyczącej tej kwestii stanowił przyczynę rozbieżności w orzecznictwie (zob. np. wyrok TK z dnia 6 marca 2002 r., P 7/00, Dz. U. Nr 23, poz. 242; uchwała całego składu Izby Gospodarczej NSA z dnia 22 czerwca 2011 r., I GPS 1/11, ONSAiWSA 2011, nr 5, s. 93 i nast.; uchwała NSA z dnia 13 lipca 2009 r., I FPS 4/09, ONSAiWSA 2009, nr 6, poz. 102). Kwestia ta była także przedmiotem ożywionej dyskusji w literaturze (Zob. M. Popławski, Uprawnienia podatkowe. Procedura dochodzenia należności podatkowych od Skarbu Państwa lub jednostek samorządu terytorialnego, Warszawa 2014, s. 120 i nast.; K. Lasiński-Sulecki, W. Morawski, Zwrot nadpłaty na skutek niezgodności prawa polskiego z prawem unijnym (w:) B. Brzeziński (red.), Wykładnia i stosowanie prawa podatkowego. Węzłowe problemy, Warszawa 2013, s. 105 i nast.; H. Filipczyk, Nadpłata w podatku akcyzowym od energii elektrycznej, zapłaconym przez producenta − stan po uchwale, „Prawo i Podatki" 2012, nr 3). Proponowane w tym zakresie rozwiązania powinny uwzględniać orzecznictwo TSUE (Zob. m.in. wyrok TSUE z dnia 20 października 2011 r. w sprawie C-94/10 Danfoss

			ceny i wystąpienia lub niewystąpienia owego bezpodstawnego wzbogacenia. Postępowanie w tym zakresie może być niezwykle uciążliwe dla podatnika, który wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Wprawdzie to na organie podatkowym będzie ciążył obowiązek wykazania bezpodstawnego wzbogacenia, jednak to podatnik będzie zobowiązany do przedstawienia wszystkich żądanych przez ten organ dokumentów, kalkulacji, itp. Postępowanie to będzie także znacząco obciążać organy podatkowe, zaś sama regulacja budzi wątpliwości co do zgodności z konstytucją, bowiem w wyniku odmowy zwrotu nadpłaty w związku z bezpodstawnym wzbogaceniem niewątpliwie dojdzie do bezpodstawnego wzbogacenia budżetu państwa. Zaś przepisy Konstytucji nie premiują budżetu państwa wobec majątku prywatnego, zaś tego rodzaju postanowienia mogą być postrzegane w kategorii wywłaszczenia, nie spełniając jednak jego warunków. Wprowadzenie tej regulacji może być zatem bardzo kosztowne tak dla podatników jak i dla budżetu państwa, nie dając w ostatecznym efekcie żadnych benefitów skarbowi państwa, a nawet generując coś na kształt straty. Proponujemy Usunięcie § 2 art. 183 Ordynacji podatkowej.	A/S, Sauer-Danfoss ApS v. Skatteministeriet, „Przegląd Podatkowy" 2011, nr 12, s. 51,; zob. także wyrok ETS z dnia 10 kwietnia 2008 r. w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, „Przegląd Podatkowy" 2008, nr 6, s. 49 i nast.; wyrok ETS z dnia 9 lutego 1999 r. w sprawie C-343/96 Dilexport Srl v. Amministrazione delle Finanze dello Stato, ECR 1999/2/I-579; wyrok ETS z dnia 14 stycznia 1997 r. w sprawie C-192/95 Société Comateb i in. V. Directeur Général des Douanes et Droits Indirects, ECR 1997/1/I-00165). Pozostawienie tego elementu w NOP nieuregulowanego będzie z dużym prawdopodobieństwem powodowało rozbieżności na gruncie projektowanych przepisów dotyczących nadpłaty. Uregulowanie kwestii bezpodstawnego wzbogacenia nie będzie oznaczało, że uzasadnienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty przez podatnika będzie utrudnione w zakresie przeprowadzenia dowodu w porównaniu do rozwiązań obecnie obowiązujących. To organ podatkowy będzie musiał udowodnić, że podatnik uzyska bezpodstawne wzbogacenie w wyniku zwrotu nadpłaty, aby móc odmówić jej zwrotu. Zawarte w przepisie art. 185 § 2 pojęcie „bezpodstawne wzbogacenie" pojawiło się w orzecznictwie TSUE, akceptującym regulacje prawa krajowego, które przewidują odmowę zwrotu podatków pobranych nienależnie w sytuacji, gdyby taki zwrot powodował bezpodstawne wzbogacenie podmiotów uprawnionych (zob. np. wyroki TSUE: w sprawie 68/79 Hans Just, ECLI:EU:C:1980:57; w sprawie C-343/96 Dilexport, ECLI:EU:C:1999:59; w sprawie C-309/06 Marks & Spencer, ECLI:EU:C:2008:211). Pojęcie bezpodstawne wzbogacenie w założeniu powinno być ogólne. Ma ono bowiem obejmować różne sytuacje, trudne do przedstawienia i opisania poprzez regulacje szczegółowe. Powinno być ono przy tym odczytane również w kontekście aspektów pozaprawnych (np. ekonomicznych).
218.	**Art. 187**	**Taxonity Sp. z o.o.**	W uzasadnieniu do projektu OP napisano „Przepis art. 187 § 1 wprowadza zasadę, iż uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zobowiązanemu, u którego ona powstała.[…]. Zgodnie z art. 13 pkt 20 zobowiązanym jest: podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia i następca prawny. Na podstawie tego przepisu uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zatem m.in. następcy prawnemu w zakresie w jakim nadpłata powstała u niego, ale także u jego poprzednika."	**Uwaga niezasadna** Z interpretacji art. 189 § 1 w zw. z art. 13 pkt 20 a także art. 271 § 1 NOP jednoznacznie wynika, że uprawnienie do złożenia wniosku przysługuje spadkobiercy w zakresie w jakim nadpłata powstała u jego poprzednika. Z analizy tych przepisów wynika, że uprawnienie do złożenia wniosku przysługuje spadkobiercy, który nabywa wszelkie przewidziane w przepisach prawach podatkowego, prawa spadkodawcy, którym jest uprawnienie do odzyskania nadpłaty powstałej u spadkodawcy.

			W naszej ocenie, z ww. przepisów nie wynika jednoznacznie, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje następcy prawnemu w zakresie w jakim nadpłata powstała u jego poprzednika. Należy tu podkreślić, że art. 187 jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 271 §1 który stanowi, że spadkobiercy podatnika, płatnika i inkasenta przejmują, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, wszelkie przewidziane w przepisach prawach podatkowego, prawa i obowiązki spadkodawcy. Mając na uwadze, że prawo do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty, jako prawo o charakterze publicznoprawnym, otoczone jest ochroną wynikającą z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, rekomendujemy, zmianę brzmienia art. 187 §2 tak by *expressis verbis* wynikało, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługiwało zobowiązanemu w zakresie w jakim nadpłata powstała także u jego poprzednika.	
219.	**Art. 189 § 1**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Art. 189. § 1. Organ podatkowy z urzędu lub na wniosek dokonuje zaliczenia lub zwraca nadpłatę bez wydawania decyzji, z zastrzeżeniem § 2 oraz uwzględnieniem przepisów art 194 - 202. Proponujemy doprecyzowanie przepisu poprzez odesłanie do oddziałów 4 i 5 ujętych w rozdziale 7, dziale 2, które zawierają przepisy dotyczące zaliczenia i zwrotu nadpłaty. Przepis w obecnym brzmieniu może być interpretowany w sposób rodzący wątpliwości o charakterze interpretacyjnym. Dokonując wykładni art. 189 Projektu można uznać, że organ podatkowy może z urzędu zaliczyć nadpłatę na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych, pomimo wyraźnego wskazania przez podatnika we wniosku o stwierdzenie nadpłaty chęci jej zwrotu na rachunek bankowy.	**Uwaga niezasadna** Zgodnie z art. 196 § 1 NOP zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych należności może nastąpić wyłącznie w przypadku gdy uprawniony do nadpłaty złoży wniosek w tej sprawie. Organ nie może natomiast zaliczenia tego dokonać z urzędu. Tryb zaliczania nadpłaty jest bowiem uregulowany w art. 196 nie zaś art. 191.
220.	**Wykreślenie § 1 w art. 193**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Zgodnie z art. 190 § 1 projektu, organ podatkowy w decyzji stwierdzającej nadpłatę dokonuje również jej wymiaru w zakresie objętym wnioskiem' o stwierdzenie nadpłaty, jeżeli nadpłata jest związana ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego chyba, że prawidłowa wysokość zobowiązania podatkowego wynika z uprzednio złożonej deklaracji. W konsekwencji, po wszczęciu postępowania na wniosek podatnika, organ podatkowy wydaje decyzję w sprawie nadpłaty oraz wymiarową. Niezasadne zatem wydaje się	**Uwaga niezasadna** Organ podatkowy powinien mieć możliwość wszczęcia postępowania w sprawie np. określenia wysokości zobowiązania podatkowego, po złożeniu przez podatnika wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Jeżeli bowiem w ramach postępowania wszczętego na wniosek w sprawie nadpłaty stwierdzi, że np. złożona korekta deklaracji jest wadliwa w zakresie innym niż dotyczącym nadpłaty powinien mieć możliwość dokonania prawidłowego wymiaru. W związku z tym, że takie postępowanie wymiarowe będzie

			umożliwianie organowi podatkowemu, po wszczęciu postępowania w zakresie nadpłaty podatku na wniosek podatnika, wszczynanie z urzędu postępowania podatkowego w sprawie wymiarowej, skoro już został on zobowiązany do wydania decyzji w tej sprawie na mocy art. 190 Projektu. W celu ujednolicenia trybu prowadzenia postępowania podatkowego postulujemy wykreślenie art. 193 § 1.	wykraczać poza zakres postępowania wynikającego z wniosku podatnika dotyczącego nadpłaty, niezbędne jest wszczęcie odrębnego postępowania wymiarowego, w ramach którego organ będzie zobowiązany jednocześnie do zajęcia się wnioskiem dotyczącym nadpłaty. Możliwość ta istnieje także obecnie na gruncie o.p. (art. 79 par 1 zdanie drugie). Natomiast na podstawie art. 190 § 1 mamy do czynienia z tzw. cząstkową decyzją lub cząstkowym wymiarem dokonanym w związku z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W decyzji stwierdzającej nadpłatę organ dokonuje wymiaru w zakresie, w jakim nadpłata związana jest ze zmianą wysokości tego zobowiązania. Decyzje cząstkowe dotyczące nadpłaty i dotyczące części zobowiązania będą mogły funkcjonować z innymi decyzjami cząstkowymi, ale będą mogły być zastąpione pełną decyzją wymiarową, o której mowa w art. 193. W takim przypadku będzie następowało wygaśnięcie decyzji cząstkowych wydanych wcześniej, na skutek późniejszego wydania decyzji wymiarowej.
221.	**Art. 194 §2**	**PGE SA**	Podobnie jak w obecnie obowiązującym stanie prawnym brak jest informacji o tym, czy podatnik może lub powinien wskazać we wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych konkretnie, których podatków i w jakim zakresie ma dotyczyć zaliczenie tj. czy można np. wskazać, że podatek ma być rozliczany przez okres 24 miesięcy poprzez potrącanie z należną ratą miesięczną podatku od nieruchomości w wybranej gminie poprzez zmniejszanie wpłaty o 1/24 nadpłaty, czy też zaliczenie to zawsze oznacza brak obowiązku zapłaty podatku do czasu „wyczerpania" kwoty nadpłaty?	**Uwaga niezasadna** Nie ma uzasadnienia do uszczegółowiania treści zawartej w art. 196 § 1 NOP. Zgodnie z tym przepisem nadpłata podlega zaliczeniu z urzędu na poczet należności określonych w § 2. W razie ich braku nadpłata podlega zwrotowi z urzędu, chyba że uprawniony do nadpłaty złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych należności określonych w § 2. Podatnik jest uprawniony do wskazania rodzaju przyszłych podatków, na rzecz których ma zostać zaliczona nadpłata. Jeżeli tego nie zrobi zostanie przyjęte, że organ może zaliczyć na każdy podatek, do którego stosuje się NOP, w zakresie którego ten organ jest organem właściwym.
222.	**Art. 200**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność"**	Na zdecydowanie negatywną ocenę zasługuje zawarta w art. 200 projektu propozycja obciążenia uprawnionego do nadpłaty kosztami zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym. Negatywnie należy ocenić również propozycję dotycząca możliwości odbioru zwrotu nadpłaty wyłącznie w kasie organu (w przypadku kwot do 20 zł). Jak pokazują statystyki, przepisy te miałyby zastosowanie w szczególności do osób starszych, gdyż to one zazwyczaj nie posiadają rachunku bankowego. Nie można kosztów organu związanych z	**Uwaga niezasadna** Zgodnie z art. 202 § 2 NOP jeżeli wysokość nadpłaty nie przekracza 20 zł, nadpłatę zwraca się wyłącznie w kasie organu podatkowego lub na rachunek. Podkreślić należy, że zgodnie z § 3 tego przepisu w przypadku zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym koszty zwrotu ponosi uprawniony do nadpłaty. Celem regulacji zawartej w § 2 jest eliminacja przypadków, w którym podatnikowi zostanie zwrócona nadpłata w wysokości jedynie kilku złotych. Przepis ten ma także wyeliminować sytuacje, gdy

			wypłatą nadpłaty przerzucać na obywateli, w szczególności tych najsłabszych, wymagających dodatkowego wsparcia;	koszty zwrotu nadpłaty przekazem pocztowym będą wyższe od zwracanej kwoty nadpłaty. Przepis art. 202 § 2 stanowi zmodyfikowany odpowiednik art. 77b § 3 o.p. Uznano, że będzie czytelniejszym rozwiązanie, w którym limit nadpłaty, o której mowa wyżej, zostanie określony kwotowo niż przez podanie kryterium dwukrotności kosztów upomnienia w postepowaniu egzekucyjnym.
223.	**Art. 203 § 2**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Przedłużenie zwrotu nadpłaty na wniosek do 3-cy (było 2 m-ce) od daty złożenia wniosku naszym zdaniem nie znajduje uzasadnienia, bowiem ogranicza podatnika w uzyskaniu szybszego dostępu do środków finansowych, które są należne wnoszącemu wniosek zważywszy, iż termin na wydanie ewentualnej decyzji — określony w art. 209 pkt 3 pozostał niezmieniony i wynosi 2 m-ce. Oznacza, to że niezależnie od powodu złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty termin zwrotu tej nadpłaty będzie dokonany w jednakowym terminie do 3 m -cy.	**Uwaga niezasadna** Wprowadzone rozwiązanie ma na celu ujednolicenie terminów do zwrotu nadpłaty w przypadku gdy nadpłata jest wykazywana przez podatnika tj. w zeznaniu lub deklaracji lub wniosku o stwierdzenie nadpłaty, której towarzyszyć może korekta deklaracji. Obecnie zgodnie z art. 77 § 1 pkt 5 o.p. nadpłata podlega zwrotowi w terminie 3 miesięcy od dnia złożenia zeznania lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2 pkt 1–3. Natomiast zgodnie z art. 77 § 1 pkt 6 o.p. termin ten wynosi 2 miesiące od dnia złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz ze skorygowanym zeznaniem (deklaracją). Utrzymywanie tego zróżnicowania nie znajduje uzasadnienia, przy czym termin 2 miesięcy we wszystkich przypadkach może okazać się terminem zbyt krótkim, na wszechstronne wyjaśnienie zasadności przekazania nadpłaty.
224.	**art. 214 – 219 w związku z art. 536**	**Taxonity Sp. z o.o.**	Z uwagi na zawartą w art. 536 OP zasadę nieszkodzenia i wynikającym z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP prawem do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty, rekomendujemy dodanie do art.214 -219 unormowań, które umożliwią zwrot nadpłaty zobowiązanemu jeśli nadpłata wynika z zastosowania się zobowiązanego do interpretacji którą następnie została zmieniona, stwierdzono jej wygaśnięcie lub doręczono organowi podatkowemu odpis prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację nastąpiły po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Podatnik (wnioskodawca) działając w zaufaniu do organów podatkowych poprzez zastosowanie się do interpretacji indywidualnej (która następnie została zmieniona) nie powinien ponosić z tego tytułu negatywnych konsekwencji zwłaszcza, że w myśl art. 20 OP organy podatkowe działają w sposób budzący zaufanie.	**Uwaga niezasadna** Podatnik, który otrzymał niekorzystną dla siebie interpretację przepisów prawa podatkowego np. z której wynika obowiązek zapłaty podatku, nie jest nią związany. Może zatem nie realizować obowiązku wynikającego z takiej interpretacji i dochodzić swoich racji w ramach np. odwołania od decyzji wymiarowej czy w ramach postępowania sądowo-administracyjnym. Wykorzystując te mechanizmy nie będzie mogło dojść do powstania nadpłaty na skutek zmiany interpretacji, stwierdzenia jej wygaśnięcia lub po doręczeniu organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację. Istnienie tej możliwości czyni bezprzedmiotowym przyznanie podatnikowi przedmiotowego uprawnienia dotyczącego nadpłaty w okresie po przedawnieniu wymiaru.

225.	**Art. 217**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Postulujemy wydłużenie terminu na złożenie wniosku do 6 miesięcy. Taki okres czasu pozwoli na lepszą ochronę interesu podatników. Co więcej, w omawianym okresie czasu podatnik nie tylko musi powziąć informację o opublikowanym orzeczeniu, ale także odpowiednio przygotować wymagane dokumenty i w końcu złożyć wniosek. Dlatego termin 3 miesięcy może okazywać się zbyt krótki.	**Uwaga niezasadna** Wprowadzony w art. 220 termin do złożenia wniosku w sprawie stwierdzenia nadpłaty, który wynosi 3 miesiące o dnia wejścia w życie orzeczenia TK lub publikacji sentencji orzeczenia TSUE, jest wystarczający do skutecznego dochodzenia tych nadpłat. Jest on terminem korzystniejszym w porównaniu do terminu funkcjonującego obecnie w analogicznych sytuacjach. Zgodnie z tym przepisem jeżeli nadpłata wynika z orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej, prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty wygasa w terminie 3 miesięcy od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej, nie wcześniej jednak niż z upływem terminu przedawnienia poboru. Obecnie zgodnie z art. 79 § 2 o.p. prawo do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty oraz wniosku o zwrot nadpłaty wygasa po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, chyba że ustawy podatkowe przewidują inny tryb zwrotu podatku.
226.	**Dział II** **Rozdział 8** **Ulgi w spłacie**	**Business Centre Club**	1.Podatnicy niejednokrotnie borykają się z trudnościami finansowymi, co powoduje, że zobowiązania podatkowe nie są płacone w terminie. Aktualne przepisy Ordynacji podatkowej zawierają uregulowania, które pozwalają na uniknięcie negatywnych skutków takich zdarzeń. Organ podatkowy na wniosek podatnika może w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem podatnika lub interesem publicznym odroczyć termin płatności podatku, rozłożyć zapłatę podatku na raty, odroczyć termin płatności zaległości podatkowej, a nawet umorzyć w całości lub w części zaległość podatkową. Obecne przepisy przewidują dwie równorzędne przesłanki udzielania ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych – może to być ważny interes podatnika lub interes publiczny. Przesłanki te są od siebie niezależne, co oznacza, że do pozytywnego rozstrzygnięcia wniosku podatnika wystarczy spełnienie tylko jednej z nich. 2.Planowane zmiany w zakresie ulgi w spłacie zobowiązań podatkowych przewidują rozszerzenie katalogu sytuacji, w których organ podatkowy może z urzędu umarzać podatki o	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**

			m.in. sytuacje w których: 1) kwota zaległości podatkowej nie przekracza 50 zł, 2) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w całości, umorzenie dotyczy części w jakiej kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona, gdyż została ograniczona do wartości stanu czynnego spadku bądź w wyniku zastosowania proporcjonalnej spłaty długów spadkowych zgodnie z Kodeksem cywilnym. Zgodnie z nowymi regulacjami organ podatkowy może także zwolnić płatnika z obowiązku pobrania podatków na wniosek zobowiązanego, w którym uprawdopodobni on, że pobranie podatków zagraża ważnym interesom zobowiązanego, a w szczególności jego egzystencji lub pobrane podatki byłyby niewspółmierni wysokie w stosunku do podatków za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy. Dodatkowo, zgodnie z planowanymi zmianami, podatnik będzie mógł złożyć wniosek o rozłożenie zapłaty podatku na raty, odroczenie terminu płatności zaległości podatkowej przed upływem terminu zapłaty zobowiązania podatkowego. Dotychczas ww. wniosek mógł zostać złożony tylko po upływie terminu zapłaty zobowiązania podatkowego. 3.Proponowane w projekcie nowej Ordynacji podatkowej zmiany w zakresie przepisów dotyczących możliwości zastosowania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych należy ocenić pozytywnie. W naszej ocenie planowana zmiana w zakresie możliwości złożenia wniosku o rozłożenie zapłaty podatku na raty lub o odroczenie terminu płatności zaległości podatkowej przed upływem terminu zapłaty jest korzystną zmianą dla podatników, bowiem zapobiega naliczaniu odsetek od należności podlegającej rozłożeniu na raty czy też odroczeniu płatności. Co więcej, powyższe rozwiązanie nie tylko przełoży się na sytuację majątkową podatnika, ale także pozytywnie wpłynie na sposób postrzegania organów podatkowych przez podatników – organ podatkowy będzie mógł wyjść na przeciw indywidualnym potrzebom i oczekiwaniom podatników, nie zaś bezwarunkowo naliczał odsetki od każdej, najdrobniejszej zaległości. Jeżeli chodzi o rozszerzenie katalogu sytuacji, w których organ może umarzać zobowiązanie podatkowe lub zwalniać	

			płatnika z uiszczenia podatku – planowane zmiany w sposób przejrzysty systematyzują przepisy w zakresie ulg w spłatach zobowiązań podatkowych i jednocześnie mogą zapobiec absurdalnym sytuacjom, w których organy administracji podatkowej prowadzą postępowanie egzekucyjne pochłaniające większe środki niż wartość egzekwowanej należności. 4.Możliwość udzielania podatnikom ulg w spłatach zobowiązań podatkowych jest wyjątkową instytucją ze względu na to, że skutkuje obopólną korzyścią podatnika i Skarbu Państwa. Dzięki ulgom w spłacie zobowiązań podatkowych podatnik może faktycznie spłacić zobowiązanie podatkowe w sposób lub w wymiarze dostosowanym do jego możliwości finansowych, zaś organ uzyskuje należność bez stosowania środków przymusu angażujących czas oraz środki organów egzekucyjnych. W konsekwencji planowane rozszerzenie zakresu sytuacji, w których zastosowanie znajdą przepisy o stosowaniu ulg w spłatach zobowiązań podatkowych stanowi pozytywną zmianę obecnych przepisów.	
227.	**Art. 222 – 229**	**Business Centre Club**	Umorzenie podatku to nowa regulacja zawarta w projekcie Nowej Ordynacji Podatkowej. Jest to instytucja, która nie jest uregulowana w Ordynacji Podatkowej z 1997 r. W tejże ordynacji organ podatkowy może umorzyć jedynie zaległość podatkową, bądź to na wniosek podatnika zgodnie z art. 67a § 1 pkt. 3, bądź też z urzędu zgodnie z art. 67d § 1. W obecnej Ordynacji Podatkowej najważniejszą przesłanką art. 67a § 1 pkt. 3 jest wniosek podatnika. Wszczyna on postępowanie w sprawie umorzenia zaległości podatkowej. Pojęcie podatnika rozumiane jest wąsko, nie może złożyć wniosku w jego imieniu np. osoba trzecia. Organ treścią wniosku jest zobowiązany, tj. nie może umorzyć innego zobowiązania podatkowego niż to, o które wnosi podatnik. Kolejnymi przesłankami, które obowiązują w dotychczasowej ordynacji to ważny interes podatnika lub ważny interes publiczny. Słowo lub określa, że wymagane jest, by tylko jedna z tych dwóch przesłanek została spełniona aby możliwe było przez organ umorzenie zaległości podatkowej. Przesłanki te nie mają swojej definicji ustawowej i trudno oczekiwać, by takową miały, gdyż każda sytuacja podatnika powinna być	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**

			rozpatrywana indywidualnie. Judykatura i doktryna może natomiast nakreślić ogólne ramy, odnośnie tego, co może uchodzić za „ważny interes podatnika lub interes publiczny", co niniejszym czyni. W literaturze wskazuje się, że „interes podatnika" to pewien stan oczekiwania, określona potrzeba zachowania posiadanych już korzyści lub wyczekiwania na pojawienie się pewnego dobra[1]. Precyzując natomiast za wyrokiem NSA w Szczecinie z 22.04.1999 r., SA/Sz 850/98, POP 2000, z. 6, s. 168): „*Ważny interes podatnika to sytuacja, gdy z powodu nadzwyczajnych, losowych przypadków podatnik nie jest w stanie uregulować zaległości podatkowych. Będzie to utrata możliwości zarobkowania, utrata losowa majątku. Interes publiczny to sytuacja, gdy zapłata zaległości podatkowych spowoduje konieczność sięgania przez podatnika do środków pomocy państwa, gdyż nie będzie w stanie zaspokajać swoich potrzeb materialnych*" Nawet jeżeli istnieje sytuacja, która wskazuje na ważny interes podatnika uzasadniający zaniechanie podatku, to nie jest to obligatoryjne. Warto dodać, że organ może ale nie musi zaniechać poboru. (por. wyrok NSA we Wrocławiu z 25.02.2000 r., I SA/Wr 1000/98, LEX nr 40742). Umorzenie zaległości podatkowej zgodnie z § 2 omawianego przepisu powoduje również umorzenie odsetek za zwłokę w całości lub w takiej części, w jakiej została umorzona zaległość podatkowa. Mowa tu o całkowitym umorzeniu odsetek przy całkowitym umorzeniu podatku lub też o proporcjonalnym umorzeniu odsetek w odniesieniu do zaległości podatkowej. Art. 67d mówi o umorzeniu zaległości podatkowej z urzędu. Następuje ono w sytuacjach przedstawionych w §1, tj. gdy: *1) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne;* *2) kwota zaległości podatkowej nie przekracza pięciokrotnej wartości kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym;* *3) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie*	

[1] Presnarowicz S., *Ulgi i zwolnienia uznaniowe w Ordynacji podatkowej*, Warszawa 2002, s. 68 i n.

			upadłości; *4) podatnik zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.* Przepisy obecnej Ordynacji Podatkowej stanowią, że organ podatkowy ma możliwość umorzyć jedynie zaległość podatkową, czyli o zastosowanie ulgi może wnioskować jedynie jeśli upłynie termin płatności podatku. W Nowej Ordynacji Podatkowej możliwe będzie nie tylko umorzenie zaległości podatkowej lecz także umorzenie podatku. Nowa regulacja zawarta została w rozdziale ósmym dotyczącym ulg w spłacie, w art. 222 i następnych. Pierwsze dwa paragrafy stanowią, że: *§ 1. Organ podatkowy, na wniosek zobowiązanego w przypadkach uzasadnionych ważnym interesem zobowiązanego lub interesem publicznym, może udzielać ulg w spłacie podatków (ulgi w spłacie).* *§ 2. Ulgi w spłacie polegają na:* *1) odroczeniu terminu płatności podatków;* *2) rozłożeniu na raty podatków;* *3) umorzeniu w całości lub w części podatków;* *4) zwolnieniu płatnika z obowiązku pobrania podatków;* *5) ograniczeniu poboru zaliczek.* Nadal zastosowanie znajdą przesłanki „ważnego interesu zobowiązanego” (tożsame z „ważnym interesem podatnika” w poprzedniej wersji) lub „interesu publicznego” oraz złożenia wniosku o ulgę. Działanie organ będzie również i w tym przypadku uznaniowe. Pozytywna zmiana polega na tym, że poprzez umorzenie podatku, a nie jak dotychczas zaległości podatkowej, podatnik nie naraża się na odsetki oraz na ewentualną odpowiedzialność karnoskarbową w razie odmowy przyznania ulgi. W dotychczasowej praktyce niemożliwe było złożenie wniosku przed upływem terminu płatności podatku. Podatnik musiał poczekać aż do przekształcenia się podatku w	

			zaległość. Proponowaną zmianę należy więc ocenić pozytywnie, jako działanie na korzyść podatnika, które czyni zadość zasadom ogólnym takim jak: zasada zaufania w postępowaniu podatkowym, zasada prawdy obiektywnej oraz zasada ekonomiki postępowania. W art. 226 Nowej Ordynacji podatkowej uregulowano natomiast sytuacje, w których organy mogą umarzać podatek z urzędu. Pozostawiono je w niemalże identycznym kształcie jak w aktualnej wersji. Dodano jedynie dwie nowe sytuacje w przypadku śmierci podatnika. Pierwsza mówi o przypadku, gdy po śmierci podatnika istnieją jego spadkobiercy ale zachodzi uzasadnione przypuszczenie że koszty postępowania w sprawie przekroczą kwotę uzyskanego podatku. Drugi przypadek mówi natomiast o sytuacji umorzenia z urzędu, gdy kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w całości, gdyż została ograniczona do wartości stanu czynnego spadku bądź została zaspokojona z zachowaniem proporcjonalnej spłaty długów spadkowych (zgodnie z prawem spadkowym uregulowanym w Kodeksie Cywilnym). W tej sytuacji istnieje zaległość ale brak jest majątku z jakiego miałaby być zaspokojona. Obydwie powyższe sytuacje mają racjonalne uzasadnienie w obrocie prawnym i przyczyniają się do postępowań jedynie w przypadkach ekonomicznie uzasadnionych. Odnośnie podatników prowadzących działalność gospodarczą tak jak w obecnej, tak i w Nowej Ordynacji Podatkowej organy mogą udzielać ulg, które nie będą stanowiły pomocy publicznej. Mogą natomiast stanowić pomoc *de minimis*, zgodnie z prawem Unii Europejskiej. Udzielanie ulg stanowiących pomoc publiczną jest jednakże możliwe na zasadach określonych w przepisach Unii Europejskiej dotyczących wyłączeń grupowych lub na podstawie rozporządzeń Rady Ministrów jako pomoc indywidualna, w tym zgodna z programami rządowymi lub samorządowymi albo w ramach programów pomocowych określonych w odrębnych przepisach. Zachowano także konstrukcję dookreślenia przez Radę Ministrów szczegółowych warunków udzielania wyżej wskazanych ulg dla przedsiębiorców, ze wskazaniem przypadków, w których ulgi są udzielane jako pomoc indywidualna. Powyższe rozwiązania znajdą się w art.	

			224 Nowej Ordynacji Podatkowej. Podsumowując żywimy nadzieję, że praktyka stosowania nowej regulacji wypracuje dla podatników będących w sytuacji nadzwyczajnych, losowych przypadków takich jak: utrata możliwości zarobkowania, czy utrata losowa majątku korzystną ulgę bez konieczności stresowania się ewentualną odpowiedzialnością czy odsetkami.	
228.	**Art. 222**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Na pozytywną ocenę zasługuje rozszerzenie zakresu podmiotowego uprawnionych do uzyskania ulg. W myśl projektu wniosek o udzielenie ulgi mogą zgłosić zobowiązani o których mowa w art. 13 pkt 2 projektu. Poszerzeniu uległ również katalog ulg wskazany w § 2, co również należy ocenić pozytywnie.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**
229.	**Art. 222 § 1 i art. 224**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Należałoby określić relacje przepisów art. 222 § 1 i art. 224 poprzez wskazanie, tak jak to obecnie formułuje orzecznictwo, iż badanie dopuszczalności następuje na drugim etapie, tzn. wtedy kiedy stwierdzi istnienie przesłanek i w ramach uznania administracyjnego jest gotów do udzielenia ulgi, tak aby nie było potrzeby badania dopuszczalności w sytuacji odmowy udzielenia ulgi; dookreślić także należy, czy w sytuacji odroczenia terminu płatności, czy też rozłożenia na raty dochodzi w ogóle do udzielenia pomocy bądź pomocy de minimis w rozumieniu art. 224.	**Uwaga niezasadna** Nie ulega wątpliwości, tak jak zgłaszający uwagę wskazał na dzisiejsze orzecznictwo, że potrzeba badania kwestii pomocy publicznej zachodzi wyłącznie wówczas, gdy stwierdzi się przesłanki do udzielania ulgi. Nie ma potrzeby badania dopuszczalności pomocy, jeśli takiej pomocy się nie udziela w ogóle. Brak możliwości określenia *ex ante,* czy odroczenie terminu płatności lub rozłożenie na raty będzie spełniać definicję pomocy publicznej bowiem z jednej strony ocena taka musi być dokonywana *ad casum*, zaś z drugiej strony zależy to od przepisów europejskich regulujących kwestię pomocy publicznej i jej dopuszczalności, w tym z uwzględnieniem możliwości zmiany tych przepisów w przyszłości.
230.	**Art. 223.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Na korzyść zobowiązanych działa ustalenie wygaśnięcia decyzji o rozłożeniu na raty w zakresie niezapłaconych rat dopiero po niedotrzymaniu terminu płatności trzech kolejnych rat (§ 4). W przypadku przejściowych problemów płynnościowych nie powoduje wygaśnięcia decyzji. Przy czym w skrajnych przypadkach może prowadzić to do sytuacji, gdy zobowiązani będą nadużywać tej instytucji płacąc przykładowo co drugą ratę i przedłużając de facto dwukrotnie termin, na jaki udzielona zostanie ulga. Dlatego rekomendujemy uwzględnienie rozwiązania, które uniemożliwi obchodzenie projektowanych przepisów.	**Uwaga niezasadna** Uwaga prowadzi do pogorszenia sytuacji podatnika, który może mieć cykliczne trudności płatnicze. Możliwość egzekucji zaległych rat z odsetkami oraz brak możliwości uzyskania zaświadczenia o niezaleganiu w takiej sytuacji wydają się wystarczającym zabezpieczeniem w takiej sytuacji. Wprowadzenie dodatkowego mechanizmu zabezpieczającego który obejmowałby osoby celowo nadużywające tej instytucji, oraz nie obejmowałby podatników, którzy są podobnej sytuacji w sposób od nich niezależny wymagałby znaczącej rozbudowy regulacji, bez istotnego poprawienia sytuacji organu. W zakresie raty nie zapłaconej w terminie, organ może rozpocząć jej egzekucję i zająć praktycznie natychmiast (przy uwzględnieniu

				zajęcia przy wykorzystaniu narzędzi elektronicznych) rachunki bankowe podatnika, a tym samym wpływające tam środki będą zajmowane na poczet zaległej raty nie prowadząc do narastania niezapłaconych rat, nawet jeśli nie będą spełnione przesłanki do wygaśnięcia decyzji w całości. Tym samym uznaje się, ze organy mają wystarczające narzędzia by przeciwdziałać wskazanej sytuacji nadużycia proponowanej regulacji.
231.	**Art. 225.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Katalog niezbędnych elementów wniosku o udzielenie ulgi nie powinien być otwarty, bowiem może prowadzić do rozbieżności w praktyce rozpatrywania przez organy podatkowe wniosków o udzielenie ulgi. Brakuje również normy określającej postępowanie organu w przypadku złożenia wniosku nie zawierającego jednego z elementów wskazanych expressis verbis w § 1. Zatem nie wiadomo, czy wniosek ma pozostać bez rozpoznania i bez wezwania do jego uzupełnienia, czy też na przykład organ ma wezwać do uzupełnienia wniosku, a po upływie terminu wobec nieuzupełnienia wniosku wydać decyzję odmowną. Taka sytuacja jest niedopuszczalna. Wskazane byłoby obligatoryjne opracowanie wzoru wniosku o udzielenie ulgi przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Ułatwiałoby to składanie wniosków zobowiązanym, eliminowałoby również wątpliwości, czy wniosek zawiera konieczne jego elementy.	**Uwaga niezasadna** Należy mieć na uwadze, że np. w przypadku podatków lokalnych gminy mogą dość swobodnie kształtować zakres ulg i zwolnień w tym warunkować je od okoliczności które nie mogą być przewidziane *ex ante*. Tym samym zdecydowano o pozostawieniu katalogu jako katalogu wymagań minimalnych. Nie ma potrzeby regulować przypadku, gdy podatnik nie złoży wniosku zawierającego wymagane elementy, w takim przypadku mamy bowiem do czynienia z postępowaniem podatkowym i zasadami prowadzenia takiego postępowania, które we wskazanym przypadku nakazują wezwanie do uzupełnienia braków wniosku, który nie zawiera niezbędnych składników wniosku. W art. 228 § 3 przewidziano możliwość określenia w rozporządzeniu wzoru wniosku celem ułatwienie jego składania, w szczególności biorąc pod uwagę elektroniczne formy komunikacji. Ustalenie wzoru wniosku nie jest materią ustawową.
232.	**Art. 226.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Na aprobatę zasługuje wprowadzenie nowych (§ 1 pkt 2 i pkt 5) oraz rozszerzenie dotychczas obowiązujących (§ 1 pkt 4 in fine) możliwości umorzenia z urzędu przez organ podatków.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**
233.	**Art. 226**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	Projekt stanowi, że: „Organ podatkowy może z urzędu umarzać podatki, jeżeli: 1) zachodzi uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne; 2) kwota zaległości podatkowej nie przekracza 50 zł; 3) kwota zaległości podatkowej nie została zaspokojona w zakończonym lub umorzonym postępowaniu likwidacyjnym lub upadłościowym albo sąd oddalił wniosek o ogłoszenie upadłości; 4) zobowiązany zmarł, nie pozostawiając żadnego majątku lub pozostawił ruchomości niepodlegające egzekucji	**Uwaga niezasadna** Poszczególne przesłanki umorzenia należy czytać rozłącznie. Faktem jest, że niektóre z nich dotyczą tylko zaległości (co wyraźnie wskazano), a niektóre także podatku. Przykładowo pkt 1 może dotyczyć osoby żyjącej, a nie tylko zmarłego, który nie posiada żadnego majątku mogącego być egzekwowanym. Z kolei w przypadku pkt 4 wobec osoby zmarłej może być znany podatek (na podstawie np. złożonej deklaracji), ale nie jest on jeszcze zaległością w związku np. z odroczonym terminem płatności.

			na podstawie odrębnych przepisów albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego, których łączna wartość nie przekracza kwoty 5.000 zł, i jednocześnie brak jest spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz nie ma możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej". Skoro w pkt 2) i 3) mowa jest o kwocie „zaległości" to jednak musi istnieć „zaległość". Przypadek, o którym mowa w Uzasadnieniu nieistnienia „zaległości" nie może też się zdarzyć gdy „zobowiązany zmarł" (pkt 4). Może więc mieć zastosowanie jedynie do okoliczności przewidzianych w pkt 1) Jak jednak może powstać „uzasadnione przypuszczenie, że w postępowaniu egzekucyjnym nie uzyska się kwoty przewyższającej wydatki egzekucyjne" skoro nie powstała nawet zaległość podatkowa?	
234.	**Art. 226 § 1 pkt 2**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Zwiększenie kwoty, co do której dopuszczalne jest umorzenie podatku z mocy prawa. W art. 226 §1 pkt 2 określono kwotę, w odniesieniu do której dopuszczalne jest umorzenie podatku z mocy prawa do 50 złotych. Nie wydaje się, aby taka kwota dawała gwarancję efektywnego modelu postępowania podatkowego. Kwota powinna być wyższa albo przepis winien przewidywać jej	**Uwaga zasadna** Zwiększono kwotę do 100 zł
235.	**Art. 226 § 1 pkt 2 Art. 330 § 1**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Organ podatkowy nie powinien umarzać zobowiązań podatkowych nieprzekraczających kwoty 50 zł, a w przypadku, o którym mowa w art. 330 §1 ust. 1 opiniujący podzielają propozycję projektu ustawy, zgodnie z którą: „Nie wszczyna się postępowania z urzędu (...)". Niemniej jednak proponuje się, aby kwotami takich zobowiązań podatkowych obciążać narastająco np. „subkonto zaległości podatkowych podatnika" oraz każdorazowo elektronicznie powiadamiać podatnika o takim obciążeniu. Wszczęcie postępowania następowałoby po przekroczeniu określonej kwoty na subkoncie. W dobie informatyzacji i „nieograniczonego" dostępu organu podatkowego do danych podatnika i jego zobowiązań podatkowych istnieje możliwość „śledzenia" każdego zobowiązania od chwili jego powstania do momentu zapłaty. Udostępnienie usług bankowych w postaci usługi seryjnego tworzenia subkonta dla klientów jest powszechne dla wielu instytucji i jednostek i nie spowoduje istotnego wzrostu kosztów obsługi bankowej.	**Uwaga nieuwzględniona** Art. 352 nie przewiduje wygaśnięcia zobowiązań podatkowych. Istniejące zaległości (np. wynikające z deklaracji) nawet w kwocie poniżej 50 zł mogą być przedmiotem egzekucji. Nie ma potrzeby wszczynania postępowania podatkowego w takim przypadku. Nie jest natomiast możliwe „sumowanie" zobowiązania podatkowego za różne okresy rozliczeniowe (lata podatkowe) i jego łączne określanie. Analogie do "subkonta" bankowego i narastania zobowiązania podatkowego są nietrafne na gruncie definicji zobowiązania podatkowego. Uwaga zdaje się zmierzać do tego, że powinny być wydawane decyzje wymiarowe określające zobowiązanie np. 1 zł, a jedynie egzekwowanie tych zobowiązań byłoby rozpoczynane po osiągnięciu przez sumę wszystkich zobowiązań określonego limitu kwotowego. Celem projektowanego przepisu jest jednak racjonalizacja postępowania podatkowego, tak aby jego koszty nie przekroczyły wymierzanej kwoty. Koszty postępowania podatkowego zasadniczo ponosi budżet państwa/j.s.t., a więc

				wszyscy podatnicy, którzy nie mają interesu, w tym aby dofinansowywać z płaconych podatków nieprzynoszące żadnych efektów postępowania podatkowe. Zupełnie innym zagadnieniem jest natomiast efektywność postępowania egzekucyjnego. Koszty tego postępowania ponosi zobowiązany.
			Proponowane zapisy w art. 226 i art. 330 mogą wywołać skutek w postaci świadomego i notorycznego zaniżania wpłat lub zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych przez podatników o wartości do 50 zł i tym samym zmniejszenia wypływów do budżetu. Proponowane zapisy w art. 226 i art. 330 mogą wywołać wrażenie nierównego traktowania u tych podatników, którzy regulują terminowo wszystkie zobowiązania podatkowe.	**Uwaga niezasadna** Zgłaszający uwagę wyraził dwa sprzeczne poglądy (por. uwaga 234 do art. 226 § 1 pkt 2), z jednej strony oczekuje podwyższenia kwoty podlegającej umorzeniu z urzędu ponad kwotę 50 zł, zaś z drugiej strony oczekuje całkowitej likwidacji umorzenia drobnych kwot obawiając się „świadomego i notorycznego zaniżania wpłat lub zaniechania ustalania zobowiązań podatkowych przez podatników o wartości do 50 zł". Należy wskazać, że świadome i notoryczne zaniżanie wpłat będzie podlegać ściganiu na gruncie KKS jako uporczywe niepłacenie podatku, zaś w przypadku deklarowania celowo zaniżonego podatku będzie także ścigane na gruncie przepisów karnych jako narażenie podatku na uszczuplenie poprzez składanie nierzetelnych deklaracji podatkowych bądź informacji. W porównaniu z możliwymi do uzyskania kwotami korzyści nie wydaje się prawdopodobne by podatnicy narażali się na odpowiedzialność karną dla tak niskich korzyści. Jednocześnie fakt, że organ może, a nie musi, umarzać drobne zaległości z urzędu zwiększono kwotę (zgodnie z propozycją zwartą w uwadze 234 do art. 226 § 1 pkt 2) do 100 zł. Art. 352 nie przewiduje wygaśnięcia zobowiązań podatkowych. Istniejące zaległości (np. wynikające z deklaracji) nawet w kwocie poniżej 50 zł być przedmiotem egzekucji. Nie ma potrzeby wszczynania postępowania podatkowego w takim przypadku. Nie jest natomiast możliwe „sumowanie" zobowiązania podatkowego za różne okresy rozliczeniowe (lata podatkowe) i jego łączne określanie. Analogie do "subkonta" bankowego i narastania zobowiązania podatkowego są nietrafne na gruncie definicji zobowiązania podatkowego. Uwaga zdaje się zmierzać do tego, że powinny być wydawane decyzje wymiarowe określające zobowiązanie np. 1 zł, a jedynie egzekwowanie tych zobowiązań byłoby rozpoczynane po osiągnięciu przez sumę wszystkich zobowiązań określonego limitu kwotowego. Celem projektowanego przepisu jest jednak racjonalizacja postępowania podatkowego, tak aby jego koszty nie

				przekroczyły wymierzanej kwoty. Koszty postępowania podatkowego zasadniczo ponosi budżet państwa/j.s.t., a więc wszyscy podatnicy, którzy nie mają interesu, w tym aby dofinansowywać z płaconych podatków nieprzynoszące żadnych efektów postępowania podatkowe. Zupełnie innym zagadnieniem jest natomiast efektywność postępowania egzekucyjnego. Koszty tego postępowania ponosi zobowiązany. Należy także przypomnieć, że umorzenie z urzędu może być dokonane a nie musi być dokonane, czyli decyzja jest pozostawiona uznaniu administracyjnemu, i trudno spodziewać się umarzania przez organu podatkowe należności które są możliwe do wyegzekwowania i ich egzekucja jest ekonomicznie uzasadniona.
236.	**Art. 227**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Określenie w ustawie, a nie jak dotychczas w rozporządzeniu ministra, właściwości organów w sprawach udzielenia ulg zasługuje na aprobatę.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**
237.	**Art. 228**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Przeniesienie przepisu o ustaleniu opłaty prolongacyjnej, ustalanej w decyzji o udzieleniu ulgi, do rozdziału regulującego udzielanie ulg czyni zadość technikom poprawnej legislacji i zasługuje na aprobatę.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**
238.	**Art. 229**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Nasze zastrzeżenie budzi delegacja do ustalenia właściwości organów podatkowych w przypadku udzielenia dwóch nowych rodzajów ulg w drodze rozporządzenia (§ 4), zamiast ustalenia tej właściwości w ustawie, jak to ma miejsce w art. 227 projektu.	**Uwaga zasadna** Usunięto § 4, właściwość organu w tych sprawach będzie ustalana zgodnie z art. 232 projektu.
239.	**Art. 231**	**Konfederacja Lewiatan**	Regulacja ta jest zbliżona do obecnego art. 26a, brzmienie proponowanej regulacji nadal pozostawia niedookreśloną odpowiedzialność podatnika - jak w praktyce ma wyglądać wyłączenie odpowiedzialności do wysokości zaliczki? Czy przy wydawaniu decyzji wymiarowej (określającej wysokość zobowiązania) zostanie ono pomniejszone o wysokość należnej zgodnie z przepisami zaliczki, lub podatnik zostanie zwolniony od zapłaty tej kwoty?	**Uwaga częściowo zasadna** Uzasadnienie zostanie uzupełnione o doprecyzowanie, że przy wydawaniu decyzji wymiarowej (określającej wysokość zobowiązania podatkowego) organ podatkowy pomniejszy go o wysokość zaliczki należnej zgodnie z przepisami lub podatnik zostanie zwolniony od jej zapłaty.
240.	**Art. 231**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Zgodnie z uzasadnieniem art. 231 projektu ma stanowić poprawioną wersję art. 26a Ordynacji podatkowej. Niemniej, w celu wzmocnienia ochrony osób wykonujących prace zarobkową wydaje się, iż doprecyzowane powinno zostać kiedy mamy do czynienia z pozorną, a kiedy z ukrytą umową, gdyż w przyszłości mogą być problemy z właściwym ich	**Uwaga częściowo zasadna** Uzasadnienie zostanie uzupełnione o doprecyzowanie, że umowa pozorna to umowa, o której mowa w art. 83 k.c.

			rozróżnieniem.	
241.	**Art. 235**	**Krajowa Rada Notarialna**	Ustawodawca w Ordynacji podatkowej jak i w projekcie nowej ustawy przewiduje zróżnicowanie polegające na tym, iż wynagrodzenie obligatoryjnie przysługuje tylko tym płatnikom, którzy pobierają podatki stanowiące dochód budżetu państwa. Natomiast w przypadku podatków stanowiących dochód budżetu jednostek samorządu terytorialnego (czyli m.in. podatku od spadków i darowizn, a także podatku od czynności cywilnoprawnych) wynagrodzenie to zależy od tego czy rada gminy, powiatu czy też sejmik wojewódzki w przedmiotowej sprawie podejmą odpowiednią uchwałę. Wynagrodzenie jest wówczas fakultatywne. Takie rozwiązanie normatywne powoduje to, iż płatnicy traktowani są niejednakowo ze względu na kryterium o charakterze nierelewantnym. Nie można bowiem stwierdzić, że odpowiednio dobranym kryterium jest to czy wskazany podatek stanowi odpowiednio dochód budżetu państwa czy dochód jednostki samorządu notarialnego. Należy również podkreślić, że do chwili obecnej nie została podjęta jakakolwiek uchwała o wynagrodzeniu płatników podatków stanowiących dochód budżetu jednostki samorządu terytorialnego. To oznacza, że aktualnie obowiązujący przepis art. 28 § 4 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa jest całkowicie martwy. Takie samo znaczenie w praktyce będzie miał art. 235 § 3 projektu nowej Ordynacji podatkowej. Co oznacza, że projektodawca z góry zakłada nierówne traktowanie płatników. W związku z powyższym bez wątpienia można stwierdzić, iż art. 28 § 4 Ordynacji podatkowej jak i art. 235 § 3 projektu nowej Ordynacji podatkowej narusza zarówno zasadę równości jak i zasadę demokratycznego państwa prawnego, wynikające z art. 32 ust. 2 z związku z art. 2 Konstytucji RP. Co więcej, przedmiotowe rozwiązanie kłóci się również z zasadą ochrony prawa własności i innych praw majątkowych (art. 64 ust. 2 i 3 Konstytucji) oraz wynikającą z art. 31 ust. 3 w zw. z art. 84 Konstytucji zasadą proporcjonalności wkroczenia w sferę wolności i praw podmiotów obciążonych niedaninowymi ciężarami i świadczeniami publicznymi.	**Uwaga niezasadna** Notariusze jako osoby zaufania publicznego korzystający z ochrony takiej jak funkcjonariusze publiczni otrzymują opłaty za dokonywanie czynności. Podnoszone okoliczności powinny stanowić podstawę do podniesienia taksy notarialnej.

			Należy podkreślić, iż w przedmiotowej sprawie fakultatywność tzw. wynagrodzenia płatniczego powinna być niedopuszczalna ze względu na sam charakter obowiązku płatniczego. Ponadto wynagrodzenie to de facto ustanowione zostało w celu zapewnienia pomocy płatnikom (tu notariuszom) uiszczającym podatki pobrane od podatników, gdyż redukuje ono ciężar nałożonego dodatkowego obowiązku do pewnego niezbędnego minimum. Niestety jednostki samorządu terytorialnego, ze względu na nieobligatoryjny charakter niniejszego wynagrodzenia, nie zdecydują się na wydanie odpowiedniej uchwały regulującej przedmiotową kwestię, co prowadzi do powstania dysproporcji przy ochronie praw płatników. Należy wskazać, że zgodnie z art. 28 § 2 obowiązującej Ordynacji podatkowej oraz zgodnie z art. 235 § 2 projektu przyszłej Ordynacji podatkowej stawkę wynagrodzenia pobieranego przez płatnika za pobranie i wpłacenie podatków stanowiących dochód budżetu państwa ustala minister właściwy do spraw finansów publicznych w wydanym przez niego rozporządzeniu. Obecnie stawka ta wynika z Rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa i wynosi 0,3 % kwoty pobranego przez płatnika podatku. Należy wskazać, iż takie wynagrodzenie płatnicze w przypadku notariuszy przeznaczane byłoby przede wszystkim na opłacanie składek ubezpieczenia od odpowiedzialności finansowej, jako płatnika podatków, którą ponoszą oni za podatki należne a niepobrane. Art. 234 § 3 projektu nowej Ordynacji podatkowej wskazuje, że jednostka samorządu terytorialnego „może ustalać wynagrodzenie", uwzględniając w szczególności m.in. zakres zadań związanych z obliczeniem i poborem podatku. Novum jest uszczegółowienie co w takiej uchwale powinno być zawarte, jednak jak wiadomo zwrot „w szczególności" odpowiada jedynie wskazaniu określonych elementów, a nie obowiązku ich obligatoryjnego ustalenia. Istotnym jest, że ponowne zastosowanie sformułowania „może ustalać wynagrodzenie" nie eliminuje problemu jakim jest niewydawanie przez jednostki samorządu terytorialnego odpowiednich uchwał w celu ustalenia wysokości oraz	

			sposobu pobierania wynagrodzenia płatniczego. W doktrynie już wcześniej wskazano, iż użyte w art. 28 § 1 obowiązującej Ordynacji podatkowej sformułowanie „przysługuje" (w projekcie nowej Ordynacji podatkowej użyte zostało takie samo określenie) świadczy o tym, iż wynagrodzenie płatnicze jest wynagrodzeniem ustalanym obligatoryjnie. W paragrafie dotyczącym jednostek samorządu terytorialnego mowa jest jedynie o tym, iż w tym przypadku np. rada gminy może jedynie decydować m.in. o wysokości wskazanego wyżej wynagrodzenia, a nie o samym przyznawaniu wynagrodzenia. Jest to jednak interpretacja przepisu art. 28 § 4 Ordynacji podatkowej nieznajdująca odzwierciedlenia w praktyce, gdyż jak było wskazywane wcześniej wynagrodzenie płatnicze w przedmiotowej sprawie traktowane jest jako wynagrodzenie ustalane fakultatywnie. Bez wątpienia ustawodawca powinien zastanowić się nad bardziej precyzyjnym sformułowaniem niniejszego przepisu po to, by uniknąć kolejnych niezgodności interpretacyjnych, tym bardziej, że jednym z powodów sformułowania nowej Ordynacji podatkowej było wyeliminowanie tych części ustawy, które budzą wątpliwości. Co do odpowiedzialności notariusza, jako płatnika, w projekcie powielono dotychczasową regulację wyłączenia odpowiedzialności notariusza, jako płatnika opartą na winie podatnika w pobraniu podatku, (art. 232§2 projektu, art. 30 §5 obowiązującej ordynacji). Proponujemy rozważenie wyłączenia odpowiedzialności notariusza, jako płatnika w przypadku braku jego winy. Dotychczasowa bardzo rygorystyczna zasada odpowiedzialności płatnika, nie znajduje uzasadnienia w aktualnych warunkach prowadzenia działalności. Trudno uzasadnić utrzymanie takiej zasady, w sytuacji, rozbieżności w stosowaniu ustaw podatkowych przez organy podatkowe oraz sądy. Notariusz - płatnik staje się zakładnikiem niepewnej sytuacji prawnej. Wykazanie prawidłowości działania notariusza w danym momencie, przy uwzględnieniu stanu dogmatyki i orzecznictwa, powinno pozwolić notariuszowi na zwolnienie się z odpowiedzialności, jako płatnika.	
242.	**Art. 237-260**	**Business Centre Club**	***<u>Rażąca niesłuszność jako nowa przesłanka wyłączenia odpowiedzialności osób trzecich za zobowiązania podatkowe</u>*** Przepisy dotyczące odpowiedzialności osób trzecich nie	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**

			wprowadzają daleko idących zmian merytorycznych. Pozytywnie oceniamy natomiast propozycję związaną z wyłączeniem odpowiedzialności osoby trzeciej, jeżeli byłoby to rażąco niesłuszne. ***Przepisy nieostre – ryzyka związane z ich funkcjonowaniem*** Wprowadzenie klauzul generalnych oraz przepisów nieostrych opierających się o zasadę tzw. słuszności zawsze wiąże się z ryzykiem pewnego rodzaju nadużycia, którego efektem będzie nierówne potraktowanie stron pozostających w takiej samej lub bardzo podobnej sytuacji faktycznej i prawnej. Na gruncie prawa cywilnego takim przykładem jest wynikająca z art. 5 k.c. zasada współżycia społecznego pozwalająca sądowi oddalić często zasadne roszczenie, jeżeli sąd np. ulegnie aktorskim trikom dłużnika, dając wiarę jego – często kłamliwym - twierdzeniom. Pomimo tego ryzyka różnego podejścia do stron postępowania – w przeciwieństwie do sporów cywilnoprawnych – w naszej ocenie **nowa Ordynacja podatkowa powinna zawierać regulację zaproponowaną w art. 237 § 2 Ordynacji podatkowej**. ***Tylko „rażąca" niesłuszność wyłączy odpowiedzialność osób trzecich*** Art. 237 § 2 nowej Ordynacji podatkowej zwalniać ma osobę trzecią z odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe podatnika/płatnika/inkasenta, jeżeli taka odpowiedzialność tej osoby trzeciej byłaby rażąco niesłuszna. W orzecznictwie sądowoadministracyjnym wskazuje się, że odstępstwo od sensu językowego przepisu dopuszczalne jest wówczas, gdy wykładnia prowadzi do rozstrzygnięcia, które w świetle powszechnie akceptowanych wartości musi być uznane za rażąco niesłuszne, niesprawiedliwe, czy niezgodne z *ratio legis* interpretowanego przepisu (por. wyrok NSA z 17 czerwca 2010 r., sygn. I OSK 1152/09). Należy zwrócić uwagę na istotny akcent ustawodawcy, który podkreśla w projekcie ustawy, że niesłuszność musi być „rażąca", a więc oczywiście zauważalna, dostrzegalna nawet przez laika.	
243.	**Art. 237**	**Konfederacja Lewiatan**	W naszej ocenie, biorąc pod uwagę, że w uzasadnieniu projektodawca wskazuje, iż przeniesienie do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, regulacji o konieczności egzekucji w pierwszej kolejności z majątku podatnika nie stanowi przełamania zasady, że mamy do	**Uwaga niezasadna** Odpowiedzialność osoby trzeciej ma charakter posiłkowy, natomiast środki zmierzające do realizacji zobowiązania podatkowego powinny być skierowane przede wszystkim przeciwko podatnikowi.

			czynienia z odpowiedzialnością posiłkową, należy odstąpić od nazywania odpowiedzialności osoby trzeciej „solidarną", a pojęcia tego używać wyłącznie tam, gdzie zasady odpowiedzialności solidarnej mają zastosowanie (wspólnicy względem siebie, członkowie zarządu względem siebie).	
244.	**Art. 237**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Należy rozważyć wprowadzenie katalogu otwartego przesłanek określających „rażącą niesłuszność" (§2), co ułatwiłoby zarówno osobom trzecim, jak i organom podatkowym, ocenę, czy w danej sytuacji taka rażąca niesłuszność zachodzi. Brak wskazania jakichkolwiek przesłanek determinujących, czy zaszła rażąca niesłuszność oznacza, że decyzja organu w tym zakresie będzie uznaniowa. Zgodnie z aktualnym orzecznictwem: Kontroli nie podlega uznanie administracyjne samo w sobie, lecz kwestia, czy decyzja została podjęta zgodnie z podstawowymi regułami postępowania administracyjnego, a w szczególności, czy wydano ją w oparciu o zgromadzony w sprawie materiał dowodowy oraz, czy ocena tego materiału została dokonana zgodnie z zasadą swobodnej oceny dowodów, czy też zawiera elementy dowolności. Decyzja uznaniowa może być przez sąd uchylona w wypadkach stwierdzenia, iż została wydana z takim naruszeniem przepisów prawa o postępowaniu lub prawa materialnego, które miało wpływ na wynik sprawy (I SA/Kr 263/18, I SA/Kr 375/16). Zatem brak wskazówek dotyczących stwierdzania, w jakich okolicznościach mamy do czynienia z rażącą niesłusznością, oznacza gorszą ochronę interesów podatników z uwagi na ograniczoną kontrolę sądową. Jest to także wrażliwy obszar na niejednolitość stosowania prawa i potencjalne źródło sporów pomiędzy organami a podatnikiem.	**Uwaga niezasadna** W systemie prawa funkcjonuje wiele określeń nieostrych, które nie są definiowane, nawet w zakresie przykładowym, np. niesłuszna korzyść, należyta staranność, ważne powody, interes publiczny. Uzasadnione jest wprowadzenie przepisu umożliwiającego organom podatkowym elastyczność orzekania w przypadku, gdy przepisy prawa są restrykcyjne. Określenia nieostre nie są definiowane. Określenie „rażąca niesłuszność" nie funkcjonuje w przepisach prawa podatkowego, czy nawet administracyjnego, ale jest używane w orzecznictwie sądów administracyjnych i jest typowym określeniem nieostrym, jakich wiele w systemie prawa, w tym także prawa podatkowego. Zagadnienie to szczegółowo omówiono w uzasadnieniu projektu
245.	**Art. 244**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W § 3 ewidentnie brakuje określenia, w jakim momencie ocenia się wartość rynkową udziału w majątku wspólnym, do której ograniczona jest odpowiedzialność rozwiedzionego małżonka: czy jest to wartość rynkowa z dnia powstania zaległości podatkowej, z dnia wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej czy z dnia podziału majątku wspólnego? Może to powodować duże rozbieżności w zakresie wartości tego udziału, a tym samym prowadzić do wątpliwości i sporów pomiędzy organami podatkowymi, a osobami trzecimi.	**Uwaga zasadna** Art. 247. § 1. Rozwiedziony małżonek podatnika odpowiada za zaległości podatkowe byłego małżonka z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych w czasie trwania ustroju wspólności majątkowej. § 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, nie obejmuje: 1) należności niepobranych przez płatnika i inkasenta; 2) odsetek za zwłokę oraz kosztów egzekucyjnych powstałych po dniu uprawomocnienia się orzeczenia o rozwodzie. § 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest

				do wysokości wartości rynkowej udziału w majątku wspólnym, jaki przypadł rozwiedzionemu współmałżonkowi podatnika z dnia zniesienia lub ustania wspólności majątkowej. § 4. Przepisy § 1–3 stosuje się odpowiednio w razie unieważnienia małżeństwa oraz separacji.
246.	**Art. 245**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Analogicznie w § 3 brakuje określenia momentu ustalenia wartości rynkowej nabytego przedsiębiorstwa. Będzie to generować wątpliwości, czy o jak termin chodzi. Ponieważ w zależności od okoliczności można argumentować, że właściwa będzie date powstania zaległości, data nabycia, albo data wydania decyzji o odpowiedzialności nabywcy.	**Uwaga zasadna** Art. 248. § 1. Nabywca przedsiębiorstwa lub zorganizowanej części przedsiębiorstwa albo udziałów w nich odpowiada za związane z prowadzoną działalnością gospodarczą zaległości podatkowe zbywcy, powstałe do dnia nabycia, chyba że przy zachowaniu należytej staranności nie mógł o nich wiedzieć. § 2. Jeżeli przedsiębiorstwo lub jego zorganizowana część zostały nabyte na współwłasność w częściach ułamkowych przepisu art. 240 § 3 nie stosuje się. § 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej nabytego przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części albo udziałów w nich z dnia ich nabycia. § 4. Nabywca nie będący współmałżonkiem lub członkiem rodziny zbywcy nie odpowiada za: 1) podatek niepobrany oraz pobrany, a niewpłacony przez płatnika lub inkasenta; 2) odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych, naliczone po dniu nabycia. § 5. Za członka rodziny, o którym mowa w § 4, uważa się wstępnego, zstępnego, małżonka zstępnego, pasierba, rodzeństwo, ojczyma, macochę oraz osobę pozostającą z podatnikiem w faktycznym pożyciu. § 6. Nabywca nie odpowiada za zaległość podatkową niewykazaną w zaświadczeniu, o którym mowa w art. 772. § 7. Nabywca odpowiada również za zaległości podatkowe i inne należności zbywcy wymienione w art. 240 § 1 pkt 4–6 powstałe po dniu wydania zaświadczenia o wysokości zaległości podatkowych zbywającego, a przed dniem nabycia przedsiębiorstwa lub jego zorganizowanej części, jeżeli od dnia wydania zaświadczenia do dnia zbycia upłynęło więcej niż 30 dni. § 8. Przepisów § 1–7 nie stosuje się do nabycia w postępowaniu egzekucyjnym, postępowaniu upadłościowym oraz postępowaniu sanacyjnym, o którym mowa w art. 323 ust. 1-4 ustawy z dnia 15 maja 2015 r. – Prawo restrukturyzacyjne.

247.	**Art. 247**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Mając na uwadze użyte w art. 244 § 3, art. 245 § 3 i art. 249 § 3 sformułowanie „wartość rynkowa” za celowe należy uznać, iż ograniczenie odpowiedzialności wskazane w art. 247 § 2 również powinno dotyczyć wartości rynkowej. Przy czym również należałoby jasno określić, na jaki dzień określa się ową wartość rynkową.	**Uwaga zasadna** Art. 250. § 1. Spółka niemająca osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału swoje przedsiębiorstwo, odpowiada za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe tej osoby związane z wniesionym przedsiębiorstwem. § 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej wniesionego przedsiębiorstwa z dnia jego wniesienia do spółki niemającej osobowości prawnej.
248.	**Art. 249**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Konsekwentnie postulujemy, że przepis powinien określać moment, na który ustala się wartość rynkową.	**Uwaga zasadna** Art. 252. § 1. Właściciel, samoistny posiadacz lub użytkownik wieczysty rzeczy lub prawa majątkowego pozostający z użytkownikiem danej rzeczy lub prawa majątkowego w związku, o którym mowa w § 2, odpowiada za zaległości podatkowe użytkownika powstałe w związku z działalnością gospodarczą prowadzoną przez użytkownika, jeżeli dana rzecz lub prawo są związane z działalnością gospodarczą lub służą do jej prowadzenia. § 2. Związek, o którym mowa w § 1, ma miejsce, gdy podczas trwania użytkowania między: 1) właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a ich użytkownikiem lub 2) osobami pełniącymi funkcje zarządzające, nadzorcze albo kontrolne w podmiocie będącym właścicielem, samoistnym posiadaczem lub użytkownikiem wieczystym rzeczy lub prawa majątkowego a osobami pełniącymi takie funkcje w podmiocie będącym ich użytkownikiem – istnieją powiązania w rozumieniu przepisów ustaw o podatkach dochodowych albo wynikające ze stosunku pracy. § 3. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych będących przedmiotem użytkowania z dnia powstania zaległości podatkowej. § 4. Przepisy powyższe stosuje się odpowiednio do najmu, dzierżawy, leasingu oraz innych umów o podobnym charakterze.
249.	**Art. 252**	**Konfederacja Lewiatan**	Niezbędne jest wprowadzenie jasnej regulacji (być może w Prawie restrukturyzacyjnym), iż w przypadku wydania decyzji wymiarowej, dla potrzeb odpowiedzialności członków zarządu, skutki dla oceny przesłanek upadłości tej decyzji	**Uwaga niezasadna** W przypadkach szczególnych może zostać uruchomiony art. 240 § 2 projektu, czyli klauzula o rażąco niesłusznej odpowiedzialności osoby trzeciej.

			oceniane są na dzień jej doręczenia, a nie na dzień powstania zobowiązania podatkowego. W przeciwnym przypadku w praktyce nie będzie możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności przez zarząd, w związku z zaległościami podatkowymi, z których nie zdawał on sobie sprawy i tym samym nie mógł przewidywać konieczności wystąpienia z wnioskiem o upadłość, a dodatkowo wniosek taki w tamtym czasie nie byłby uwzględniony w związku z brakiem wiedzy o zaległości i przekonaniem o prawidłowości rozliczenia (potwierdzonym art. badaniem sprawozdania finansowego przez audytora). Dzisiejsza, utrzymana regulacja skłania de facto do składania takich wniosków co dwa tygodnie, dla uzyskania bezpieczeństwa. Dopiero w przypadku udowodnienia świadomości zarządu podatnika co do istnienia zaległości podatkowej w okresie w którym powstała, można by ich odpowiedzialność opierać o brak złożenia takiego wniosku w dacie powstania takiego zobowiązani.	Zastosowanie tej klauzuli oznacza, że w każdym przypadku orzekania o odpowiedzialności osób trzecich organ podatkowy będzie musiał określić i ocenić, czy nie zachodzą przesłanki do stwierdzenia, że dana osoba trzecia nie ponosi odpowiedzialności z uwagi na istnienie przesłanki rażącej niesłuszności. Przesłanka rażącej niesłuszności powinna być oceniona w odniesieniu do całokształtu towarzyszących sprawie okoliczności.
250.	**Art. 257**	**Konfederacja Lewiatan**	Odpowiedzialność gwaranta/ poręczyciela powinna być określona w innej formie niż jako odpowiedzialność osoby trzeciej-w praktyce uniemożliwia to automatyczne skorzystanie z gwarancji/ poręczenia i wypacza istotę tych instytucji, skoro bowiem dla pociągnięcia do odpowiedzialności gwaranta konieczna jest bezskuteczność egzekucji wobec podatnika, oraz konieczne jest wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej to udzielona gwarancja jest de facto fikcją. Regulacja powinna stanowić, iż w przypadku udzielenia gwarancji/ poręczenia zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę następuje poprzez zrealizowanie gwarancji/ poręczenia i być może powinna znajdować się w przepisach dotyczących wygasania zobowiązań.	**Uwaga niezasadna** Brak jest podstaw do innego uregulowania odpowiedzialności gwaranta (poręczyciela). Gwarant lub poręczyciel, którego zabezpieczenie zostało przyjęte przez organ podatkowy, odpowiadać będzie tak jak dotychczas (art. 117a Ordynacji) za zobowiązanie podatkowe wynikające z decyzji, która jest przedmiotem zabezpieczenia, wraz z odsetkami za zwłokę – do wysokości kwoty gwarancji lub poręczenia i w terminie wskazanym w gwarancji lub poręczeniu. Stosowanie tego przepisu nie wywołuje wątpliwości w orzecznictwie sądowoadministracyjnym.
251.	**Art. 260.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Również w tym przypadku projektodawca powinien określić moment, na który ustala się wartość rynkową. Przykładowo można uznać, że chodzi o moment otrzymania zapisu, datę wydania decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej, termin dokonania zapisu, albo moment powstania zobowiązania.	**Uwaga zasadna** Art. 264. § 1. Zapisobierca zwykły, który otrzymał należny mu zapis, odpowiada za należności spadkodawcy, o których mowa w art. 240 § 1 pkt 1–6. § 2. Odpowiedzialność, o której mowa w § 1, ograniczona jest do wartości rynkowej korzyści uzyskanej z tytułu zapisu zwykłego z dnia otrzymania zapisu.

252.	**Art. 262 § 5**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Wielce pożądanym - z uwagi na problemy podatkowe wynikające z niejednolitego orzecznictwa sądowo-administracyjnego i doktryny, a powstające przy wykonywaniu obowiązku podatkowego w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych - jest wprowadzenie następstwa prawnego do spółek prawa handlowego i spółdzielni (a nie tylko do spółek niemających osobowości prawnej) w przypadku otrzymania aportu przedsiębiorstwa lub ZCP i nie tylko od osób fizycznych ale także od innych podmiotów.	**Uwaga niezasadna** Następstwo prawne spółek prawa handlowego i spółdzielni jest wyczerpująco uregulowane w art. 265-274 NOP i obejmuje także i te podmioty.
253.	**Art. 269**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Opolu**	Wprowadzono ustawowy obowiązek zawiadomienia jednostki samorządu terytorialnego przez SKO o nowym terminie załatwienia sprawy (art. 296 projektu). Zawiadomienie takie jest kierowane do JST (co wynika wprost z przepisu) a nie do organu podatkowego I instancji. JST może wnieść ponaglenie na SKO (art. 299 projektu). Wprowadzono krótki czternastodniowy termin rozpatrzenia ponaglenia, pod rygorem uznania ponaglenia za uzasadnione z mocy prawa (art. 298 projektu). Decyzję doręcza się samorządowemu organowi podatkowemu, przy odpowiednim zastosowaniu przepisów o doręczaniu pism stronie (art. 414 projektu). Organ I instancji może wnosić o uzupełnienie lub sprostowanie decyzji organu odwoławczego (art. 416 projektu). JST, której organ wydał decyzję podatkową, uzyska więc niektóre uprawnienia przysługujące dotąd stronie postępowania podatkowego.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**
254.	**Dział II Rozdział 11 Oddział 2 Następstwo prawne spadkobierców i zapisobierców windykacyjnych**	**Business Centre Club**	W obecnie obowiązujące Ordynacji podatkowej następstwo prawno-podatkowe reguluje Rozdział 14 tego aktu prawnego. Jak zwróciła uwagę Najwyższa Izba Kontroli w raporcie pt. „Działania organów państwa wobec problematyki dziedziczenia przedsiębiorstw” , obecnie obowiązujące regulacje są nieskuteczne i wręcz nie są stosowane przez podatników i organy podatkowe. Zaproponowane regulacje, które dotyczą sukcesji przedsiębiorstwa i możliwości płynnego „wejścia” przez spadkobierców w miejsce zmarłego podatnika należy ocenić pozytywnie. Dodatkowo, proponowane regulacje wpisują się w działania legislacyjne, które dotyczą tematyki sukcesji przedsiębiorstw oraz stanowią istotne ułatwienie dla biznesów rodzinnych.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**

			2.Projektowane regulacje oprócz tych o charakterze doprecyzowującym i porządkującym wprowadzają jednolitą zasadę przejęcia przez spadkobierców wszystkich praw (uprawnień) spadkodawcy, w tym prawa do przejęcia uzasadnionych oczekiwań co do sytuacji prawnej spadkobiorcy, jak również prawa do kontynuowania zwolnień podatkowych, co dotychczas było przedmiotem sporów między podatnikami i administracją skarbową. 3.W projekcie nowej Ordynacji podatkowej wprowadzono również kategorię zapisobiorców windykacyjnych. Warto nadmienić, że przedmiotem zapisu windykacyjnego może być przedsiębiorstwo. Zmiana ta stanowi dostosowanie przepisów prawa podatkowego do prawa cywilnego, do którego instytucja zapisu windykacyjnego została wprowadzona w 2011 r. Zgodnie z nową regulacją, jeśli przedmiotem zapisu będzie przedsiębiorstwo, zapisobiorca windykacyjny wstąpi we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki spadkodawcy związane z tym przedsiębiorstwem z dniem otwarcia spadku. Zmiany w zakresie wprowadzenia w Ordynacji kategorii zapisobiercy windykacyjnego rozwiązują również częściowo problem sukcesji przedsiębiorstwa i umożliwiają kontynuację działalności gospodarczej w przypadku śmierci przedsiębiorcy. Takie regulacje są szczególnie korzystne dla wszelkiego rodzaju biznesów rodzinnych, na których przepisy obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej nierzadko wymuszały zawieszenie lub wręcz zakończenie działalności gospodarczej w przypadku śmierci przedsiębiorcy. Proponowane rozwiązanie zostało korzystnie ocenione przez ponad 40% ankietowanych przedsiębiorców (taka sama liczba respondentów udzieliła odpowiedzi, że nie ma wyrobionej opinii w zakresie proponowanych zmian).	
255.	**Art. 279**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	W art. 279 należałoby dookreślić to, co zostało wypracowane przez orzecznictwo, iż jeżeli zobowiązanie podatkowe w myśl przepisu jest solidarne, to dochodzi do jego powstania jedynie w sytuacji, kiedy decyzję doręczono wszystkim, albo sformułować to w odmienny sposób;	**Uwaga niezasadna** Taka reguła wynika wprost z brzmienia art. 285 § 2.
256.	**Art. 279 § 5**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Przepis ten budzi wątpliwość pod kątem zgodności z przepisami prawa w zakresie prawa spadkowego i uczestnictwa spadkobierców w spadku, aczkolwiek z	**Uwaga niezasadna** Ordynacja podatkowa wprowadza odrębne od prawa cywilnego regulacje dotyczące sukcesji praw i obowiązków

			pewnością ułatwi wykonanie tych obowiązków przez organ podatkowy.	publicznoprawnych. Proponowane rozwiązanie jest wyrazem tej odrębności.
257.	**Art. 283 § 4**	**Związku Banków Polskich**	Zgodnie z obowiązującymi, jak i projektowanymi przepisami, banki mają obowiązek przekazywania informacji o zakładanych i likwidowanych rachunkach rozliczeniowych, W związku z wprowadzeniem szeregu rozwiązań (w szczególności raportowania w ramach STIR, a także w ramach JPK) postuluje się zniesienie tego obowiązku, jako nadmiarowego. Informacja o rachunkach rozliczeniowych jest bowiem raportowana w trybie dziennym w ramach STIR.	**Uwaga uwzględniona**
258.	**Art. 288**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowany przepis ma charakterze całkowicie blankietowym, co należy ocenić zdecydowanie krytycznie. W praktyce pozwala on ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych na całkowitą dowolność w określaniu zarówno grup podmiotów obowiązanych, jak i zakresu udzielanych informacji i terminów ich składania. Niezrozumiałe jest, aby taka dyspozycja funkcjonowała w oderwaniu od jakiegokolwiek przepisu materialnego. Naszym zdaniem to na gruncie każdej ustawy podatkowej i w odniesieniu do danej deklaracji czy informacji, powinno znaleźć się odpowiednie upoważnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania stosownego rozporządzenia. W końcu, co bardzo niepokojące, projektodawca zdecydował się pominąć uzasadnienie kształtu poniższego artykułu. W naszej opinii, z uwagi na potencjalne skutki tak szerokiego upoważnienia, jego brzmienie powinno zostać wyczerpująco uzasadnione.	**Uwaga częściowo uwzględniona** Projektowany przepis jest w zasadzie odpowiednikiem obecnie obowiązującego art. 85 o.p.; dotychczasowe upoważnienia ustawowe zawarte w o.p. były przedmiotem kontroli przez Trybunał Konstytucyjny, który uznał te wytyczne jako nie naruszające norm konstytucyjnych. Uwaga uwzględniona poprzez uzupełnienie uzasadnienia w zakresie upoważnienia do wydania rozporządzenia.
259.	**Art. 291**	**Związek Rzemiosła Polskiego**	Doprecyzowanie w jakich transakcjach używamy terminu rachunek, a kiedy faktura; tym bardziej, że zgodnie z aktualnymi przepisami ustawy o VAT każdy przedsiębiorca wystawia fakturę. Ponadto, w związku z wprowadzeniem w Prawie przedsiębiorców nowego pojęcia, tzw. działalności nierejestrowej, należałoby, naszym zdaniem, w tej części ordynacji przesądzić, czy osoby fizyczne świadczące usługi, sprzedające towary (jako prowadzący działalność nierejestrowaną) mają obowiązek, na żądanie kupującego, w szczególności innego przedsiębiorcy - wystawiania faktur	**Uwaga niezasadna** Proponowane rozwiązania nie wymagają doprecyzowania, gdyż istnieje jednoznaczna linia rozgraniczająca obowiązek wystawienia faktury i obowiązek wystawienia rachunku. Tą linią rozgraniczającą jest obowiązek wystawienia faktury przez podatników podatku od towarów i usług, prowadzących działalność gospodarczą. Zatem w pierwszej kolejności mają zastosowanie przepisy ustawy o VAT w zakresie wystawienia faktur. Obowiązek wystawienia faktury „deaktualizuje" obowiązek wystawienia rachunku. Rachunek wystawia się dopiero w przypadku w którym nie występuje obowiązek wystawienia

			(rachunków).	faktury. Zauważa się, że na potrzeby ordynacji podatkowej opracowano definicję działalności gospodarczej (art. 13 pkt 6).
260.	**Art. 291**	**Związek Rzemiosła Polskiego**	Zgłaszamy szczegółowy wniosek o doprecyzowanie w rozdziale 14 (art. 291) ordynacji, dotyczącym obowiązków wystawiania rachunków (faktur) - w jakich transakcjach używamy terminu rachunek, a kiedy faktura; tym bardziej, że zgodnie z aktualnymi przepisami ustawy o VAT każdy przedsiębiorca wystawia fakturę. Ponadto, w związku z wprowadzeniem w Prawie przedsiębiorców nowego pojęcia, tzw. Działalności nierejestrowej, należałoby, naszym zdaniem, w tej części ordynacji przesądzić, czy osoby fizyczne świadczące usługi, sprzedające towary (jako prowadzący działalność nierejestrowaną) mają obowiązek, na żądanie kupującego, w szczególności innego przedsiębiorcy - wystawiania faktur (rachunków).	**Uwaga niezasadna** Proponowane rozwiązania nie wymagają doprecyzowania, gdyż istnieje jednoznaczna linia rozgraniczająca obowiązek wystawienia faktury i obowiązek wystawienia rachunku. Tą linią rozgraniczającą jest obowiązek wystawienia faktury przez podatników podatku od towarów i usług, prowadzących działalność gospodarczą. Zatem w pierwszej kolejności mają zastosowanie przepisy ustawy o VAT w zakresie wystawienia faktur. Obowiązek wystawienia faktury „deaktualizuje" obowiązek wystawienia rachunku. Rachunek wystawia się dopiero w przypadku w którym nie występuje obowiązek wystawienia faktury.
261.	**Dział III Rozdział 2 Załatwianie spraw**	**Business Centre Club**	1. W dotychczas obowiązującym stanie prawnym niezałatwienie sprawy w terminie zobowiązuje organ podatkowy do poinformowania o tym fakcie podatnika oraz wyznaczeniu nowego terminu. Problemy rodzi głównie fakt, że wskazany termin nie musi być tym ostatecznym, a organ ma możliwość przedłużenia go po raz kolejny. Taka sytuacja prowadzi często do nieuzasadnionego przedłużania postępowania, co jednak wciąż odbywa się formalnie w granicach prawa. Narzędzie w ręku podatnika przeciwdziałające w pewnym stopniu takim praktykom stanowi ponaglenie. Przysługuje ono – wedle aktualnych przepisów – jednak tylko na niezałatwienie sprawy w terminie (bezczynność organu). 2. W nowej Ordynacji podatkowej utrzymano generalną zasadę, zgodnie z którą załatwienie sprawy powinno nastąpić niezwłocznie. Zgodnie z projektowanymi regulacjami powinno ono nastąpić nie później niż w terminie 1 miesiąca. W przypadku spraw szczególnie skomplikowanych lub wymagających przeprowadzenia postępowania dowodowego – w terminie 2 miesięcy. Wprowadzono również odrębny termin dla tzw. dużych podatników oraz nierezydentów – 6	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się (ad.1-6, 9-11)**

			miesięcy. W zawiadomieniu o niezałatwieniu sprawy w terminie doprecyzowano także obowiązek wskazania przyczyn, dla których nie dotrzymano odpowiednich terminów – w szczególności organ podatkowy winien wskazać, czy jest to spowodowane z winy strony czy też z przyczyn niezależnych od organu. Przewidziano również możliwość złożenia, obok ponaglenia w przypadku bezczynności organu podatkowego także ponaglenia do organu wyższego stopnia, którego podstawę stanowić będzie przewlekłość postępowania. Stwierdzenie przewlekłości lub bezczynności zobowiąże natomiast organ wyższego stopnia do wyznaczenia terminu załatwienia sprawy. Jednocześnie organ wyższego stopnia będzie zobowiązany do rozpoznania ponaglenia bez zbędnej zwłoki - nie później niż w terminie 14 dni. Uchybienie temu terminowi będzie skutkowało „milczącym" uznaniem zarzutów ponaglenia, co z kolei spowoduje aktualizację uprawnienia strony do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Dodatkowo uprawniono podatnika również do wniesienia ponaglenia ex post – tj. w celu ustalenia istnienia przewlekłości według stanu z daty jego wniesienia (ewentualne roszczenia odszkodowawcze). 3.W ocenie BCC wprowadzone w przedstawionym projekcie rozwiązania mogą przyczynić się do pogłębiania zaufania do organów podatkowych. Zgodnie bowiem z założeniami nowej ordynacji fiskus ma stać się „przyjazny" dla podatników. Wskazane powyżej regulacje mają na celu zwalczanie przewlekłości postępowania oraz zminimalizowanie sytuacji, w których sprawa nie zostanie załatwiona w terminie. 4.Problem leży jednak w tym, że chociaż podobne rozwiązania funkcjonowały już w ordynacji podatkowej z 1997 r., to nie wyeliminowało to jednak praktyk organów podatkowych, które w bardzo wielu przypadkach nie przestrzegały wyznaczonych terminów. W naszej ocenie praktyka nieuzasadnionego przedłużania prowadzonych postępowań przez organy podatkowe była i jest nagminnie nadużywana. Pomimo powyższej uwagi, co do zasady, w ocenie BCC,	

			wprowadzane zmiany należy jednak ocenić pozytywnie. 5.Możliwość złożenia przez podatników ponaglenia nie tylko w sytuacji bezczynności organu podatkowego, kiedy sprawa nie zostaje załatwiona w terminie, ale już na etapie przewlekłości postępowania, czyli stanu w którym postępowanie jest prowadzone dłużej niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy stanowi niewątpliwie dobry krok, który zasługuje na aprobatę – rozszerza on bowiem uprawnienia podatników do kwestionowania opieszałości działania organów podatkowych. 6.Warto też podkreślić, że w zakresie wyznaczania terminów na załatwienie sprawy, ustawodawca zwrócił uwagę na odmienna specyfikę prowadzenia postępowań w stosunku do różnych podmiotów. W konsekwencji odrębnie określony termin dla tzw. dużych podatników (6 miesięcy) urealnia zakończenie ich spraw bez kolejnych postanowień o przedłużaniu. Zwracamy jednak uwagę, że aby niniejsze rozwiązanie miało szansę zaprocentować realną zmianą, wskazany termin winien być faktyczne przestrzegany przez organy podatkowe, bowiem w innym wypadku będzie stanowił kolejną pustą regulacje. 7.Nowość jest obowiązek wskazania przyczyn, dla których sprawa nie została załatwiona w terminie – niezbędne będzie bowiem wskazanie czy nastąpiło to z winy strony czy też z przyczyn niezależnych od organu. Samo rozwiązanie co do zasady należy ocenić pozytywnie. Zastrzeżenia budzi jednak w pierwszej kolejności brak możliwości odniesienia się przez podatnika do wskazanych w zawiadomieniu okoliczności niezałatwienia sprawy w terminie, a w szczególności w sytuacji gdy organ podatkowy stwierdzi że nastąpiło to z winy podatnika. Podatnik, który nie zgadza się z takim stwierdzeniem organu, pozbawiony jest możliwości zaskarżenia od razu takiego rozstrzygnięcia. Należy pamiętać, że takie stanowisko może mieć wpływ na wysokość należnych odsetek, bowiem do okresów odsetkowych nie zalicza się okresu trwania postępowania, chyba że do opóźnienia do wydania decyzji w terminie (odpowiednio 2 albo 6 miesięcy) przyczyniła się strona albo powstało ono z przyczyn niezależnych od organu	**Uwaga nieuwzględniona (ad. 7)** Strona może w każdej sytuacji złożyć ponaglenie, a następnie skargę na bezczynność lub przewlekłość i w ramach tej skargi wykazywać fałszywość powodów przedłużenia terminu załatwienia sprawy. W skardze na przewlekłość lub bezczynności nie chodzi przecież o „zwalczanie” samego aktu zawiadomienia, który jako taki nie podlega skardze, ale zwalczanie stanu bezczynności lub przewlekłości.

			podatkowego. W związku z powyższym, można spodziewać się, że organy podatkowe mogą wskazywać winę podatnika jako okoliczność stanowiącą przyczynę niezałatwienia sprawy w terminie, co będzie miało przełożenie na wysokość należnych odsetek. Nowe przepisy powinny zatem zapewnić ochronę podatników przed potencjalną szkodą w tym zakresie. Zdaniem BCC, jednym ze sposobów, który by to zapewnił, byłaby możliwość ustosunkowania się podatnika do zarzucanej mu winy. 8.Ponadto, sposób sformułowania przepisu art. 296 § 1 a w konsekwencji przyjęte założenie, że przedłużenie postępowania nie może nastąpić z winy organu podatkowego – w wyliczeniu przykładowych przyczyn, z jakich może ono nastąpić, pominięto winę organu podatkowego – jest w naszej ocenie niezrozumiałe. Przyjęta treść omawianego przepis sugeruje nieomylność organów podatkowych, co jest śmiałym założeniem ustawodawcy, biorąc pod uwagę dotychczasową praktykę w odniesieniu do nagminnego niezałatwiania spraw w terminie z winy organów podatkowych. W związku z powyższym, w naszej ocenie skoro projektodawca postanowił już wskazać na przykładowe przyczyny niezałatwienia sprawy w terminie, to powinien objąć wyliczeniem okoliczność, że niezałatwienie sprawy w terminie może nastąpić z winy organu. Dzięki takiej zmianie katalog sytuacji, które powodują przedłużenie terminu będzie wyczerpujący – może to bowiem nastąpić z przyczyn niezależnych, z winy podatnika oraz z winy organu. 9.Jako pozytywną zmianę w nowej Ordynacji podatkowej należy ocenić wprowadzenie 14-dniowego terminu na rozpoznanie ponaglenia przez organ wyższego stopnia, a także sankcją za uchybienie w postaci uznania wniesionych zarzutów – w przypadku nieustosunkowania się przez organ wyższego stopnia w wyznaczonym terminie do treści ponaglenia wniesionego przez podatnika uznaje się, że organ dopuścił się bezczynności lub przewlekłości. W naszej ocenie zmobilizuje to organ podatkowy do rzetelnego i sprawnego działania, a także zabezpieczy interesy podatników budując poczucie sprawiedliwości. 10.Z całą pewnością należy również pozytywnie ocenić wprowadzenie obowiązku zobowiązania organu	**Uwaga uwzględniona (ad. 8)**

			prowadzącego sprawę – przez organu wyższego stopnia – do załatwienia sprawy w określonym terminie, w sytuacji stwierdzenia przewlekłości bądź bezczynności organu podatkowego. Takie zobowiązanie może mieć jednak miejsce dopiero po wniesieniu przez podatnika ponaglenia. 11.Warto również zauważyć, że z przeprowadzonej wśród przedsiębiorców ankiety wynika, że aż 71% respondentów ocenia wprowadzane przez ustawodawcę zmiany w załatwianiu spraw w terminie jako pozytywne. Ankietowani podkreślają jednak, że wiele zależeć będzie od podejścia urzędników do nowych rozwiązań, a w konsekwencji to praktyka urzędnicza pokaże czy wskazane terminy załatwienia sprawy będą faktycznie dotrzymywane.	
262.	**Art. 295 § 1**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Bardzo krótki jest termin załatwienia sprawy przez organ pierwszej instancji (art. 295 § 1), z uwagi na konieczność chociażby zapewnienia czynnego udziału w postępowaniu.	**Uwaga nieuwzględniona** Zgodnie z art. 316 § 3, do terminów załatwienia sprawy nie wlicza się terminów przewidzianych w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, co tyczy się przede wszystkim terminów stanowiących gwarancję czynnego udziału strony.
263.	**Art. 295-300**	**Business Centre Club**	W trakcie prac legislacyjnych podnoszono, że w Nowej Ordynacji Podatkowej powinno dojść do wzmocnienia pozycji strony postępowania w zakresie instrumentów pozwalających na efektywne przeciwdziałanie bezczynności organu czy przewlekłego prowadzania postępowania. Zmiany zaproponowane w Nowej Ordynacji Podatkowej nie zawsze jednak będą oznaczały, że dojdzie do przyspieszenia załatwiania spraw wszystkich kategorii podatników. W art. 295 § 2 Nowej Ordynacji Podatkowej przyjęto przykładowo, że załatwienie sprawy następuje niezwłocznie nie później jednak niż w ciągu 6 miesięcy w odniesieniu do spraw określonej kategorii podatników np. banków czy niektórych podatników mających miejsce zamieszkania lub siedzibę za granicą**. Dojdzie więc do ustawowego usankcjonowania dłuższego trwania postępowania w odniesieniu do niektórych podmiotów,** co tłumaczone jest praktyką, z której wynika, że sprawy tych podmiotów są znacznie bardziej skomplikowane. Pozytywnie natomiast należy ocenić wprowadzenie definicji przewlekłości w art. 297 § 1 pkt 2 Nowej Ordynacji	**Uwaga nieuwzględniona w zakresie zmiany urealniającej terminy załatwiania spraw wobec tej kategorii podatników** Sprawy podatkowe tych podmiotów są znacznie bardziej skomplikowane, a postępowania dowodowe bardziej rozległe niż podatników obsługiwanych przez pozostałe urzędy skarbowe. Ustawa nie może zawierać norm iluzorycznych, stanowiących jedynie postulaty nie realne do spełnienia. Taką normą jest obecnie termin załatwienia spraw tych szczególnych kategorii podatników przyjęty tak jak dla wszystkich pozostałych podatników.

			Podatkowej: postępowanie jest prowadzone dłużej niż jest to niezbędne do załatwienia sprawy. Podobnie jak w od niedawna obowiązujący w nowym brzmieniu art. 37 Kodeksu Postępowania Administracyjnego. **Oznacza to, że nawet jeśli organ załatwiający sprawę zmieści się w terminach wskazanych w art. 295 Nowej Ordynacji Podatkowej, to i tak można uznać ponaglenie za zasadne**, jeżeli podejmowane czynności będą np. niecelowe i nie przysłużą się załatwieniu sprawy. Procedurę rozpoznania ponaglenia trudno jednak uznać za szybką. Organ prowadzący postępowanie ma bowiem 7 dni na przekazanie ponaglenia organowi wyższego stopnia (art. 297 § 3 Nowej Ordynacji Podatkowej). Organ wyższego stopnia ma zaś kolejne 14 dni od jego otrzymania na jego rozpatrzenie (art. 298 § 1 Nowej Ordynacji Podatkowej). Słusznie sprecyzowano formę wydania rozstrzygnięcia w sprawie ze złożonego ponaglenia – będzie to postanowienie (por. art. 298 § 2 Nowej Ordynacji Podatkowej. Aktualnie obowiązujący przepis art. 141 § 2 Ordynacji podatkowej nie określa, w jakiej formie winien działać organ rozpatrujący ponaglenie, co prowadziło w praktyce do sytuacji, w której formy tych rozstrzygnięć były różne, a forma ich kontroli budziła wątpliwości. Pozytywnie też należy ocenić sprecyzowanie obowiązków nałożonych na organ rozpatrujący ponaglenie, o których mowa art. 298 § 3 Nowej Ordynacji Podatkowej. Wątpliwości może budzić wprowadzenie art. 299 Ordynacji Nowej Podatkowej, zgodnie z którym prawo wniesienia ponaglenia na bezczynność lub przewlekłość samorządowego kolegium odwoławczego służy również jednostce samorządu terytorialnego, której organ podatkowy wydał zaskarżoną decyzję lub postanowienie. Dotychczas wg Ordynacji podatkowej prawo do wniesienia ponaglenia i prawo do szybkiego załatwienia sprawy przysługiwało stronie postępowania (zasadniczo podatnikowi) i wydaje się, że taka zasada powinna zostać utrzymana. Wniesienie przez organ samorządowy ponaglenia na działanie SKO miesza pojęcia strony postępowania i organu administracji prowadzącego postępowanie. SKO powinno się skupić na prawidłowym rozpoznaniu odwołania w postępowaniu prowadzonym w	**Uwaga nieuwzględniona w zakresie skrócenia terminu** Nadmierne skracanie tych terminów tworzyłoby iluzję analizy zarzutów ponaglenia. W tym terminie organ właściwy do rozpatrzenia ponaglenia musi przeprowadzić analizę materiału dowodowego, argumentacji ponaglenia, przeprowadzić kwalifikację ewentualnych uchybień, zweryfikować czy doszło do rażącego naruszenia prawa i opracować stosowne postanowienie. **Uwaga nieuwzględniona w zakresie prawa wniesienia ponaglenia na działanie SKO** Twierdzenie, że nakładanie pewnego instrumentu nacisku na SKO, jakim będzie ponaglenie, może negatywnie odbić się na jakości treści rozstrzygnięcia merytorycznego sprawy podatnika jest chybione. Tak samo możnaby argumentować zniesienie prawa ponaglenia przez podatnika. Organ pozostający w zwłoce winien znajdować się pod presją związaną z wniesieniem ponaglenia.

			drugiej instancji, a nakładanie pewnego instrumentu nacisku na SKO, jakim będzie ponaglenie, może negatywnie odbić się na jakości treści rozstrzygnięcia merytorycznego sprawy podatnika.	
264.	**Art. 296**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowany artykuł zawiera obowiązek organu informowania stron o wyznaczeniu dłuższego terminu załatwienia sprawy. Jednak należy stwierdzić, że jest on niepełny. Brakuje bowiem najważniejszego elementu z punktu widzenia ochrony interesów podatnika, który to postulat jest podstawową myślą przewodnią całego aktu. Mianowicie projektodawca nie przewidział żadnych realnych prawnych konsekwencji wielokrotnego, nieuprawnionego przedłużania spraw. Przykładowo na poziomie systemowym można zawrzeć obowiązek publikowania przez urzędy kwartalnych statystyk czasu załatwiania poszczególnych kategorii spraw, a także bezwzględnie uwzględniać szybkość załatwiania spraw w planach wynagrodzeniowych kadry menedżerskiej.	**Uwaga nieuwzględniona** Strona może w każdej sytuacji złożyć ponaglenie, a następnie skargę na bezczynność lub przewlekłość i w ramach tej skargi wykazywać fałszywość powodów przedłużenia terminu załatwienia sprawy. Jakość zawiadomienia o przyczynach przedłużenia ma w tym zakresie drugorzędne znaczenie. W skardze na przewlekłość lub bezczynności nie chodzi przecież o „zwalczanie" samego aktu zawiadomienia, który jako taki nie podlega skardze, ale zwalczanie stanu bezczynności lub przewlekłości. Propozycja publikowania przez organy sprawozdań o terminowości wykracza poza materię O.p.
265.	**Art. 296 § 1**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 296. § 1. O każdym przypadku niezałatwienia sprawy w terminie organ podatkowy jest obowiązany zawiadomić stronę, z zastrzeżeniem § 3 oraz art. 298 § 3 pkt 2. W zawiadomieniu organ precyzyjnie podaje przyczyny niedotrzymania terminu, w szczególności wskazuje, czy przyczyną jest opóźnienie spowodowane z winy strony, szy-z przyczyn niezależnych od organu, wskazuje nowy termin załatwienia sprawy oraz poucza o prawie wniesienia ponaglenia. Uzasadnienie: Projektowany przepis stanowi odpowiednik rozwiązania występującego na gruncie obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej. Zwracamy uwagę na fakt, że obecna praktyka stosowania tego przepisu często prowadzi do jego nadinterpretacji. Obecnie miewają miejsce sytuacje, w których organy podatkowe podają w zawiadomieniu przyczyny w sposób nadmiernie ogólny, co podważa do nich zaufanie. Doprecyzowanie przepisu wprowadzające obowiązek precyzyjnego podania przyczyny niezałatwienia sprawy w terminie zapobiegnie temu negatywnemu zjawisku. Zwracamy również uwagę na to, że możliwość wskazywania w zawiadomieniu przez organ podatkowy winy podatnika	**Uwaga nieuwzględniona** Wbrew temu co się wskazuje uwaga zmierza właśnie do uogólnienia przepisu. Organ winien wskazać na winę strony, jeżeli faktycznie taką winę jej przypisuje. Strona może w każdej sytuacji złożyć ponaglenie, a następnie skargę na bezczynność lub przewlekłość i w ramach tej skargi wykazywać fałszywość powodów przedłużenia terminu załatwienia sprawy

			wydaje się niezasadna, jako że podatnik, jako strona postępowania administracyjnego, powinien mieć możliwość odniesienia się do zarzutów dotyczących jego odpowiedzialności za opóźnienie.	
266.	**Dział III Postępowanie podatkowe**	**Krajowa Rada Radców Prawnych**	W dziale III „Postępowanie podatkowe" zawarte zostały przepisy proceduralne, które w dużej mierze regulują zasady prowadzenia postępowań podatkowych na analogicznych zasadach, jak ma to miejsce obecnie. Dział III jest najbardziej obszerny i składa się aż z 24 rozdziałów. Do projektu ustawy wprowadzono nieznane obecnej ustawie procedury, dające możliwość zawarcia umowy podatkowej, umowy o współdziałanie, przeprowadzenia mediacji, postępowania uproszczonego, ustalania wartości rzeczy oraz konsultacji. Pozytywnie należy odnieść się do kwestii przeciwdziałania przewlekłości postępowania, wydawania urzędowych informacji ogólnych o istotnych zmianach przepisów podatkowych oraz procedurę odtwarzania akt. Większość regulacji zawartych w Dziale III zasługuje na aprobatę, zakładają one bowiem w większym stopniu niż obecnie ochronę pozycji zobowiązanego, ułatwiania we wzajemnych relacjach między stronami stosunku prawnopodatkowego oraz szybsze i tańsze procedowanie. Niestety ustawodawca nie zdecydował się na usankcjonowanie skutków niewykonywania umów i porozumień zawartych pomiędzy zobowiązanymi i organami podatkowymi. Przepisy dotyczące stron, załatwiania spraw, doręczeń nie zostały istotnie zmodyfikowane, ich treść została jedynie uporządkowana. Podobnie jak przepisy dotyczące wezwań, poza zmianami technicznymi wprowadzono promowanie kontaktu telefonicznego oraz komunikacji elektronicznej, co wydaje się być wyrazem sprostania oczekiwań zarówno podatników, jak i pracowników organów podatkowych. Na pozytywną opinię zasługuje wprowadzenie oczekiwanej przez podatników możliwości przywrócenia przez organ podatkowy terminu wynikającego z przepisów prawa podatkowego w przypadku jego uchybienia przez zobowiązanego. Instytucja ta będzie miała przykładowo zastosowanie w przypadku składania deklaracji podatkowych, czy też złożenia oświadczenia o wyborze formy opodatkowania. Efektywność postępowania podatkowego ma	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się**

			podnieść wprowadzenie standardowego wzoru wniosku o wszczęcie postępowania oraz odwołania/zażalenia zawierającego podstawowe wymogi wynikające z ordynacji podatkowej. Zgodnie z uzasadnieniem do projektu Ordynacji podatkowej, mają to być wzory podobne do tych, które obowiązują w odniesieniu do interpretacji przepisów prawa podatkowego. Przepisy dotyczące dowodów, metryk i protokołów pozostały w zdecydowanej części bez zmian. Nowością ma być możliwość dokonywania konfrontacji w ramach czynności przesłuchania, celem zwiększenia efektywności postępowania dowodowego poprzez bieżące ustalenie rozbieżności w wypowiedziach i ich ewentualne usunięcie w toku podejmowanej czynności. Proponowane rozwiązanie zwiększy wiarygodność dowodów z przesłuchania, zmniejszy koszty postępowania i uciążliwości związane z udziałem strony w toku odrębnie dokonywanych czynności. W rozdziale 10 Ustawodawca wprowadził nową instytucję procedury podatkowej – to jest „umowę podatkową" będącą wyrazem konsensualnego (opartego na porozumieniu) sposobu załatwiania spraw podatkowych między podatnikami a organami podatkowymi. Wprawdzie umowa podatkowa nie zastępuje decyzji podatkowej – tj. samodzielnie nie rozstrzyga sprawy, jednak jest wyrazem opcji ugodowego załatwiania spraw. Zawarcie umowy podatkowej ma w swoim założeniu przyczynić się do usprawnienia postępowania oraz zwiększyć efektywność działania organów podatkowych. Podstawową korzyścią umowy podatkowej jest uzyskanie możliwości porozumienia i dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego przez podatnika. Warto zauważyć, że umowa podatkowa może polegać na wzajemnych ustępstwach, przy czym nie wyjaśniono, na czym te ustępstwa mają polegać i jakie byłyby skutki braku chęci do ustępstw ze strony organu podatkowego czy też podatnika. Jak już wskazano powyżej, nie uregulowano także skutków niewykonywania lub nienależytego wykonywania takiej umowy. Instytucją, która stanie się zapewne sposobem rozwiązywania sporów pomiędzy organami podatkowymi oraz zobowiązanymi i była od lat postulowana, jest mediacja z udziałem bezstronnej i neutralnej osoby trzeciej: mediatora. Warto zauważyć, że	

			mediatorem może być np. radca prawny. Sprawę do mediacji kieruje organ podatkowy, który może to uczynić na wniosek lub za zgodą strony. Mediacja ma doprowadzać do zawarcia umowy podatkowej pomiędzy organem a podatnikiem i w ten sposób ułatwiać i przyspieszać postępowanie podatkowe. Co do zasady wprowadzenie instytucji mediacji należy ocenić pozytywnie. Należy jednak zaznaczyć, że w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa wskazano, że organ podatkowy odmawia skierowania sprawy do mediacji w drodze postanowienia bez określania przesłanek takiej odmownej decyzji. W praktyce podatnicy będą zapewne korzystać również z nieznanej dotąd w postępowaniu podatkowym instytucji postępowania uproszczonego, mającego zastosowanie do spraw, w których limit kwotowy nie przekroczy 5.000zł. W projekcie Ordynacji podatkowej wydłużono terminy do wniesienia odwołania z 14 do 30 dni i zażalenia z 7 do 14 dni. Wprowadzono także znaną z procedury postępowania administracyjnego możliwość rezygnacji z odwołania od decyzji na rzecz skierowania skargi na drogę sądową.	
267.	**Dodanie pkt 3 w § 1 w art. 297**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Art. 297 §1 pkt 3 organ podatkowy w zawiadomieniu nie podał precyzyjnej przyczyny niedotrzymania terminu załatwienia sprawy (przewlekłość). Zaproponowana zmiana ma na celu dostosowanie przepisu do rozwiązania zaproponowanego w punkcie powyżej, nakładającego na organ obowiązek precyzyjnego uzasadnienia przekroczenia terminu na załatwienie sprawy. Proponowany przepis zapewnia podatnikom drogę do dochodzenia swoich praw w sytuacji, w której uchybienie terminu przez organ nie jest w należyty sposób uzasadnione. W takiej sytuacji podmiotowi powinna służyć skarga na przewlekłość, jako że organ, mimo iż nie załatwił sprawy w terminie, podjął jednak pewne działania w związku z prowadzonym postępowaniem i nie można mówić o jego bezczynności.	**Uwaga nieuwzględniona** Strona może w każdej sytuacji złożyć ponaglenie, a następnie skargę na bezczynność lub przewlekłość i w ramach tej skargi wykazywać fałszywość powodów przedłużenia terminu załatwienia sprawy. Jakość zawiadomienia o przyczynach przedłużenia ma w tym zakresie drugorzędne znaczenie. W skardze na przewlekłość lub bezczynność nie chodzi przecież o „zwalczanie" samego aktu zawiadomienia, który jako taki nie podlega skardze, ale zwalczanie stanu bezczynności lub przewlekłości.
268.	**Art. 297 § 3**	**PGE SA**	Organ prowadzący postępowanie przekazuje ponaglenie wraz z kalendarium dokonywanych czynności oraz kopia metryki sprawy. Nie jest wiadomo, co to jest kalendarium, jeżeli chodzi o chronologiczny zapis podejmowanych czynności to takie dane zawiera metryka. Czym konkretnie jest kalendarium?	**Uwaga nieuwzględniona** Organ zobowiązany jest przekazać ponaglenie wraz ze sprawozdaniem z przebiegu postępowania zawierającym kalendarium wszystkich czynności oraz kopią metryki sprawy. W metryce sprawy wskazuje się wszystkie osoby uczestniczące w podejmowaniu czynności w postępowaniu oraz określa się

				podejmowane przez te osoby czynności wraz z odesłaniem do dokumentów. Natomiast kalendarium zawiera chronologię zdarzeń w takim układzie jaki jest niezbędny do rozpoznania ponaglenia.
269.	**Art. 298 § 2**	**SAMORZĄDOWE KOLEGIUM ODWOŁAWCZE w Piotrkowie Trybunalskim**	Organ rozpatrujący ponaglenie wydaje postanowienie, w którym stwierdza, czy organ załatwiający sprawę dopuścił się bezczynności lub przewlekłości. W razie niewydania postanowienia w terminie, o którym mowa w § 1, uznaje się, że w dniu następującym po dniu upływu terminu zostało wydane postanowienie stwierdzające, zgodnie z ponagleniem, że organ dopuścił się bezczynności lub przewlekłości. Przepis ten wprowadza milczące załatwienie kwestii bezczynności lub przewlekłości nie przewidując żadnych wyjątków lub odstępstw. Definitywne przesądzenie, że od dnia następującego po dniu upływu terminu (14 dni od dnia otrzymania ponaglenia), mamy do czynienia z bezczynnością lub przewlekłością w naszej ocenie nie znajduje uzasadnienia.	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z „milczącego" załatwienia ponaglenia.
270.	**Art. 299**	**SAMORZĄDOWE KOLEGIUM ODWOŁAWCZE w Piotrkowie Trybunalskim**	Prawo wniesienia ponaglenia na bezczynność lub przewlekłość samorządowego kolegium odwoławczego służy również jednostce samorządu terytorialnego, której organ podatkowy wydał zaskarżoną decyzję lub postanowienie. Przepisy art. 297 § 1 oraz art. 298 stosuje się odpowiednio. W naszej ocenie regulacja powyższa umniejsza rolę SKO.	**Uwaga nieuwzględniona** Intencją wprowadzenia regulacji nie jest umniejszanie roli SKO. Aktualnie jednostka samorządu terytorialnego nie posiada żadnych instrumentów prawnych, aby chociażby sygnalizacyjnie zwrócić uwagę na konieczność załatwienia sprawy przed terminem przedawnienia zobowiązania. Takie uprawnienie nadaje jednostkom samorządu terytorialnego projektowany przepis. Zauważyć trzeba, że decyzji nieostatecznej może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności, co w konsekwencji może doprowadzić do jej przymusowego wykonania jeszcze przed wydaniem rozstrzygnięcia przez organ drugiej instancji. W związku z tym informowanie jednostki samorządu terytorialnego o przewidywanym terminie załatwienia sprawy pozwoli w sposób racjonalny podejmować decyzje dotyczące ewentualnego podjęcia tego rodzaju działań.
271.	**Dział III Rozdział 3 Doręczenia**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	W przepisach o doręczeniach należałoby wskazać także możliwość doręczania na podany przez podatnika adres do korespondencji – wielokrotnie bowiem podatnicy wskazują takie adresy, jest to akceptowane w orzecznictwie, natomiast przepisy nie regulują takiej sytuacji.	**Uwaga nieuwzględniona** Możliwość takiego doręczenia wynika z obecnego art. 148 §1 O.p. i jest utrzymana w projekcie (art. 325, 329, 330).
272.	**Dział III Rozdział 3 Doręczenia**	**Business Centre Club**	1.W zakresie doręczeń wątpliwości mogą budzić rozwiązania, poszerzające zakres spraw, w których pisma są przesyłane przez organy drogą elektroniczną, tj. gdy stosuje się je do: 1) zarejestrowanego użytkownika profilu ePUAP, jeżeli	**Uwaga nieuwzględniona** Art. 515 § 3 wskazuje, że e-doręczanie dotyczy tych użytkowników ePUAP, którzy podali adres elektroniczny w zgłoszeniu NIP.

			podał adres elektroniczny (art. 301 § 7 pkt 2), oraz 2) przedsiębiorcy, w rozumieniu ustawy Prawo przedsiębiorców (art. 301 § 7 pkt 3). 2.W pierwszym wypadku wątpliwości budzi zakres osób, do których stosuje się tę regulację oraz określenie, że osoba taka ma „podać adres elektroniczny". Jeśli „podanie adresu elektronicznego" oznacza udzielenie informacji w tym zakresie do organu podatkowego w toku postępowania, sytuacja ta praktycznie nie będzie się różnić od spraw, uregulowanych w art. 302 (gdzie strona może zgodzić się / wnieść o doręczenie pism elektronicznie). Jeśli natomiast ww. przepis ma na celu wprowadzenie zasady, że każdy użytkownik portalu ePUAP będzie otrzymywał korespondencję elektronicznie, rodzi to istotne ryzyko, że w wielu wypadkach taka korespondencja nie będzie odebrana. Fakt posiadania profilu ePUAP wcale nie oznacza bowiem, że użytkownik posiada profil zaufany (konieczny do odbioru pism). Dodatkowo, system ePUAP pozwala założyć kilka profili („niezaufanych") dla tej samej osoby. W konsekwencji może to powodować wiele problemów praktycznych z przesyłaniem pism podatnikom. W konsekwencji, omawiana regulacja powinna zostać doprecyzowana lub wykreślona. 3.W drugim wypadku, należy uznać, że konieczność doręczania elektronicznie wszystkim pism od organów podatkowych, wszystkim przedsiębiorcom przysporzy bardzo duże trudności w praktyce. Odwołanie się w przepisie ordynacji do definicji zawartej w Prawie przedsiębiorców spowoduje, że obowiązkiem komunikacji elektronicznej objęte zostaną właściwie wszystkie osoby, prowadzące samodzielnie działalność zarobkową. Oznacza to, że obowiązek ten będzie dotyczył zarówno dużych firm, zatrudniających kilkuset pracowników, jak również jednoosobowych oraz mikro-przedsiębiorców. 4.W ocenie BCC takie rozwiązanie jest nieefektywne i w praktyce może spowodować szereg negatywnych konsekwencji po stronie przedsiębiorców. Wielu z właścicieli najmniejszych firm może nie posiadać umiejętności korzystania z (mimo wszystko) skomplikowanego systemu elektronicznego administracji publicznej. Wielu z nich może	**Uwaga uwzględniona** Obowiązek będzie adresowany do przedsiębiorców z wyjątkiem mikroprzedsiębiorców oraz do czynnych podatników VAT.

			wręcz nie mieć stałego dostępu do Internetu. W naszej opinii problemu tego nie zlikwiduje w całości wyjątek od powyższego obowiązku dla przedsiębiorców opodatkowanych w formie ryczałtu lub karty podatkowej. W konsekwencji, powyższa regulacja powinna zostać wykreślona. Ewentualnie, obowiązek komunikacji za pośrednictwem systemu elektronicznego powinien dotyczyć jedynie dużych przedsiębiorców. Rozważyć można wprowadzenie przesłanki opartej na wielkości generowanych obrotów, uzyskiwanych przychodów lub posiadaniu statusu podatnika CIT. 5.Co prawda w przeprowadzonej przez nas ankiecie 57 % respondentów stwierdziło, że omawiana regulacja jest korzystna dla przedsiębiorców, jednak należy zauważyć, że jedynie niecałe 10 % ankietowanych to firmy zatrudniające od 1 do 9 pracowników. Większość z nich stanowiły firmy, dla których takie rozwiązanie jest korzystne.	
273.	**Art. 301**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowane ppkt c i d w § 1 pkt 2 rozszerzają odpowiednio uprawnienia doręczania przesyłek na stażystów, praktykantów i osoby wykonujące na umowy cywilnoprawne. Zwiększa to ryzyka związane z odbiorem przesyłek, a przede wszystkim z prawidłowym awizowaniem. Co więcej, rodzi to także istotne wątpliwości, co do zachowania tajemnicy skarbowej i zasad ochrony danych osobowych przy powierzeniu tych czynności przypadkowym osobom. Z uwagi na powyższe kwestie naszym zdaniem należy wykluczyć tę możliwość. Proponowany § 4 wprowadza przymus doręczeń elektronicznych dla doradców podatkowych i innych profesjonalnych pełnomocników poza siedzibą organu lub miejsca prowadzenia kontroli. Takie rozwiązanie niesie bardzo duże ryzyka z uwagi na zachowanie fikcji prawnej doręczeń, ich zautomatyzowany odbiór i ograniczenie czasu awizowania automatycznego do 6 dni zgodnie z art. 314 § 4 i 5, zamiast obecnych 14 dni. Jednocześnie nie przewidziano procedury reklamacyjnej w zakresie dostarczania przesyłek elektronicznych i nie określono uprawnień pełnomocników, takich jak wnioskowanie o doręczenia pism za pokwitowaniem. Należy mieć na uwadze, że przypadki przerw lub wadliwego funkcjonowania pocztowych usług internetowych w praktyce nie należą do sporadycznych.	**Uwaga częściowo uwzględniona** Zrezygnowano ze wskazywania umowy o dzieło. Istotą umowy o dzieło jest osiągnięcie określonego, zindywidualizowanego rezultatu. Niedoręczenie pisma oznaczałoby niewykonanie dzieła. Trudno byłoby uznawać za dzieło jedynie np. awizowanie pisma. Co do uprawnienia doręczania przesyłek na stażystów, praktykantów i osoby wykonujące na umowy cywilnoprawne należy zaznaczyć, że te osoby są obowiązek to przestrzegania tajemnicy skarbowej, tak jak pracownicy. Nie zasadne są obawy błędnego awizowania przesyłek. Organ powierzając tym osobom zadanie doręczanie winien zaopatrzyć je odpowiednią wiedzę, a nadto mogą w problematycznych sytuacjach uzyskać poradę od przełożonego w organie. Nie ma powodów do zakładania, że listonosz ma większą wiedzę o regułach doręczania wskazanych w O.p. niż te osoby znajdujące się pod nadzorem organu podatkowego. Odnośnie problemów w e-doręczeniach zawsze jest możliwość przywrócenia przez organ terminu uchybionego w wyniku przerw lub wadliwego funkcjonowania pocztowych usług internetowych. Skala awaryjności systemu e-doręczeń nie zależy od organu i nie da się tej kwestii zabezpieczyć w O.p. w inny sposób niż przez przywrócenie terminu.

			Jedynie regulacja § 6 przewiduje możliwość zmiany formy doręczenia. Jednak wyłącznie wtedy, gdy sam organ stwierdzi istnienie przeszkód technicznych w doręczaniu pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Naszym zdaniem to stanowczo za mało dla ochrony praw stron i bezpiecznego świadczenia pomocy prawnej przez pełnomocników.	
274.	**Art. 301**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Proponujemy zmianę kolejności punktów, ponieważ regułą powinno być doręczanie pism za pokwitowaniem, a doręczanie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej jest możliwe po udzieleniu zgody przez podatnika. Ponadto w tej kwestii prosimy o uwzględnienie uwagi wymienionej w pkt.8 w sprawie przedsiębiorców.	**Uwaga nieuwzględniona** Zamieszczona w art. 322 § 1 kolejność regulacji wskazuje preferencję dla doręczeń środkami komunikacji elektronicznej. Ponadto taka kolejność punktów ma akcentować w przyszłości konieczność rozwoju e-doręczeń.
275.	**Art. 301**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy zmianę kolejności punktów, ponieważ regułą jest doręczanie za pokwitowaniem, a doręczanie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej jest możliwe po udzieleniu zgody przez podatnika.	**Uwaga nieuwzględniona** Zamieszczona w przepisie kolejność regulacji wskazuje preferencję dla doręczeń środkami komunikacji elektronicznej. Ponadto taka kolejność punktów ma akcentować w przyszłości konieczność rozwoju e-doręczeń.
276.	**Art. 301**	**Konfederacja Lewiatan**	Wprowadzenie zasady, iż termin uważa się za zachowany przez organ podatkowy, jeżeli przed jego upływem organ nada pismo czy to w formie elektronicznej, czy też za pośrednictwem operatora pocztowego. Ordynacja podatkowa przewiduje w kilku co najmniej miejscach korzystne dla podatników konsekwencje (interpretacje milczące, opinia zabezpieczająca milcząca, oprocentowanie nadpłaty, jeżeli decyzja jest wydana po terminie), stąd też powinny istnieć - analogicznie jak w przypadku dochowania terminu przez podatników - zasady dochowania terminu przez organ podatkowy. Akceptujemy wprowadzenie obowiązkowych doręczeń elektronicznych nie tylko dla pełnomocników profesjonalnych, ale także dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (obowiązek ten powinien być wprowadzony etapami, tak jak wprowadzano JPK, jednak uważamy, że nie powinien obejmować mikroprzedsiębiorców, którzy powinni mieć prawo wyboru formy komunikacji z organami podatkowymi, choćby ze względu na wiek i wynikająca z niego zdolność do posługiwania się elektronicznymi narzędziami komunikacji).	**Uwaga nieuwzględniona** Do tej pory zachowanie terminów przez organy podatkowe nie budziło wątpliwości interpretacyjnych. **Uwaga uwzględniona** Zakres obowiązku ograniczono do przedsiębiorców (z wyjątkiem mikroprzedsiębiorców) oraz podatników czynnych VAT.

277.	**Art. 301 § 1 pkt 2 litera c) oraz litera d)**	**Poczta Polska S.A.**	Poczta Polska S.A. postuluje o wykreślenie. powierzenie doręczania korespondencji w tradycyjnej, papierowej formie powinno być z zasady realizowane przez jednostki organizacyjne, które prowadzą działalność gospodarczą w zakresie świadczenia usług pocztowych i z tego tytułu ponoszą odpowiedzialność cywilnoprawną oraz koszty (pracy, obciążenia publicznoprawne). Istnieje ryzyko, że organ podatkowy podejmując działania „w imię" racjonalnego dysponowania pieniędzmi podatników będzie w sposób nadmierny korzystał z zamiennych i tańszych sposobów doręczania korespondencji, z pominięciem podmiotów zajmujących się tego typu działalnością tj. - operatorów pocztowych. Proponowane rozwiązania poprzez powierzenie osobom odbywającym staż, praktyki zawodowe lub studenckie w urzędzie podatkowym doręczania korespondencji w sprawach podatkowych, niesie za sobą ryzyko m.in. uznania nieskutecznego doręczenia, błędnych adnotacji, co w konsekwencji może działać na szkodę podatnika. Zmniejszeniem występowania wskazanego ryzyka jest ewentualna zmiana brzmienia wyżej wskazanych przepisów w ten sposób, aby doręczanie korespondencji z pominięciem operatorów pocztowych dotyczyło sytuacji wyjątkowych, wręcz jednostkowych przypadków (jak wskazano w orzecznictwie sądowym np. w sytuacji zbliżającego się terminu przedawnienia zobowiązań podatkowych). W związku z tym, postulujemy zmianę brzmienia art. 301 § 2 w poniższy sposób: "§ 2. Przepis §1 pkt 2 lit.b-d stosuje się w szczególnie uzasadnionych przypadkach oraz odpowiednio do pracowników lub innych osób upoważnionych do doręczania pism w innym organie podatkowym".	**Uwaga nieuwzględniona** Wbrew obawom organy nie sygnalizują negatywnych doświadczeń z doręczeń poprzez swoich pracowników. Przesadzone są obawy co do błędów innych osób np. stażyści lub praktykanci w kwestii doręczenia. Tańszy model doręczania pisma wcale nie musi okazać się gorszy. Nie jest zasadne wprowadzenie niedookreślonej przesłanki „szczególnie uzasadnionych przypadków". To właśnie byłoby podstawą potencjalnych sporów z podatnikami, co do skuteczności powierzenia doręczenia tej lub innej osobie.
278.	**Art. 301 § 4**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy wykreślenie tego paragrafu, ponieważ zasadą jest prowadzenie postępowania w formie pisemnej, a nie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Taka możliwość powinna wynikać z wniosku strony lub jej pełnomocnika. Należałoby również rozważyć czy faktycznie istnieje konieczność posiadania adresu email przez przedsiębiorcę spełniającego definicję małego podatnika, a nie tylko podatnika ryczałtowego	**Uwaga nieuwzględniona** Celem projektu jest upowszechnienie doręczeń środkami komunikacji elektronicznej. Zasada prowadzenia postępowania w formie pisemnej może być realizowana zarówno w formie papierowej, jak i w formie elektronicznej.

279.	**Art. 301 § 6**	**PGE SA**	Podobny przepis powinien zostać sformułowany na potrzeby stron postępowania tzn. strona, która posiada epuap, konto na portalu podatkowym i zgłosiła do organu ten sposób komunikacji a także pełnomocnik w razie problemów technicznych może nadać pismo w sposób tradycyjny. Może to nie w tym miejscu ale podobne rozwiązanie dla stron i pełnomocników powinno być wprowadzone, może w art. 335 projektu.	**Uwaga nieuwzględniona** Wnioski mogą być składane pisemnie, w tym za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub ustnie do protokołu (art. 357 § 1). Wniosek można zatem złożyć w dowolnej postaci. Skoro nie nakłada się na stronę obowiązku składania wniosków środkami komunikacji elektronicznej to tego typu norma byłaby zbędna.
280.	**Art. 301 § 7**	**Związek Rzemiosła Polskiego**	W Projekcie w artykule 301 § 7 zaproponowano również, aby doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej było możliwe: - użytkownikowi portalu podatkowego w zakresie spraw załatwianych przez portal podatkowy; - zarejestrowanemu użytkownikowi profilu ePUAP, jeżeli podał adres elektroniczny; - przedsiębiorcy z wyłączeniem przedsiębiorcy opodatkowanemu wyłącznie w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub kartą podatkową, chyba że wskaże on adres elektroniczny w zgłoszeniu identyfikacyjnym. Rozwiązanie to ma na celu popularyzację komunikacji elektronicznej co popieramy, ale należy wskazać przy tym także na zagrożenia związane z wprowadzeniem tej regulacji. Doręczanie pism w postępowaniu podatkowym jest czynnością bardzo istotną, szczególnie w postępowaniach podatkowych, których celem jest wymiar podatku. W przypadku nie podjęcia pisma za pośrednictwem adresu elektronicznego, pismo po upływie ustawowego terminu będzie uważane za skutecznie doręczone. W przypadku orzeczeń, będą wówczas one dla podatnika wiążące. Jeżeli podatnik, np. zaprzestanie korzystania z adresu elektronicznego i nie zgłosi tego faktu organowi podatkowemu (nie będąc świadomy, że na ten adres mogą być do niego przesyłane pisma procesowe), a następie zostanie podatnikowi za pośrednictwem tego adresu elektronicznego doręczone wszczęcie postępowania podatkowego i będą doręczane kolejne pisma procesowe, łącznie z decyzją, to	**Uwaga częściowo uwzględniona** Zakres obowiązku wynikającego z tego przepisu ograniczono do przedsiębiorców (z wyjątkiem mikroprzedsiębiorców) oraz podatników czynnych VAT. Podatnicy czynni VAT już obecnie muszą wypełniać obowiązki wyłączenie środkami komunikacji elektronicznej. Nie przekonuje argument o wybiórczości korzystania z e-PUAP do tak ważkich czynności jak składanie wniosków oraz deklaracji podatkowych, a dyskwalifikowanie doręczania pisma organu podatkowego. Bez zmian pozostawiono więc obowiązek w zakresie użytkownika portalu podatkowego oraz użytkownika podpisu zaufanego. Przekonanie o tym, że doręczanie pisma w postaci papierowej lepiej chroni prawa strony niż doręczenie środkami komunikacji elektronicznej jest bezpodstawne. Papierowe awizo z pewnością jest bardziej podatne na zagubienie niż zawiadomienie elektroniczne o piśmie. Nie można zakładać, że użytkownicy ePUAP są nieświadomi tego, że ten system służy do komunikacji obustronnej z organem. Celem proponowanej zmiany jest usprawnienie doręczeń, a przez to usprawnienie postępowania podatkowego.

			podatnik może dowiedzieć się o prowadzonym wobec niego postępowaniu podatkowym dopiero na etapie postępowania egzekucyjnego. W tej sytuacji nie będzie podstaw do wzruszenia decyzji z uwagi na nieprawidłowe jej doręczenie i podatnik będzie musiał spełnić zobowiązanie podatkowe określone decyzją. Rozwiązania w tym kształcie są niekorzystne dla podatnika i uważamy, że przepis, który wprowadza domniemaną zgodę podatnika na komunikację z organem podatkowym drogą elektroniczną nie powinien znajdować się w ordynacji podatkowej. Podatnik może korzystać z portalu podatkowego tylko w celu dostępu do e-usług o charakterze informacyjnym lub realizacji czynności technicznych, jak złożenie pisma lub deklaracji podatkowej. Nie oznacza to jednak, że podatnik w sposób świadomy decyduje się na e-komunikację w sytuacji wszczęcia postępowania podatkowego. Każdy podatnik powinien mieć prawo wyboru i wyrażać w sposób świadomy wolę komunikowania się z urzędem podatkowym drogą elektroniczną lub się poprzez doręczanie pism w formie papierowej. Zwracamy tutaj uwagę na różnice w funkcjonowaniu obsługi administracyjno-biurowej małych firm, szczególnie osób fizycznych, niezależnie od ich formy opodatkowania, w porównaniu do realnych warunków, jakie mają w tym zakresie firmy większe, w tym osób prawnych. Należy również wskazać, że wprowadzenie regulacji wynikającej z art. 301 § 7 Projektu w sposób znaczący pogorszy sytuację w zakresie praw podatnika do wzięcia czynnego udziału w postępowaniu podatkowym. Obecnie — zgodnie z orzecznictwem sądów administracyjnych — w przypadku wszczęcia postępowania podatkowego, aby doręczenie było uznane za skuteczne w przypadku jego niepodjęcia przez podatnika, postanowienie o wszczęciu postępowania musi być skierowane na jego aktualny adres miejsca zamieszkania. Zgodnie z obowiązującymi przepisami w przypadku nieudanej próby doręczenia postanowienia o wszczęciu postępowania, które jest pierwszym pismem procesowym w sprawie i z którego podatnik powinien dowiedzieć się rozpoczęciu sprawy, na adres, który już nie jest adresem zamieszkania podatnika (mimo braku aktualizacji danych w tym zakresie), nie uznaje się tego doręczenia za	

			skuteczne. Dopiero gdy podatnik nie aktualizuje swoich danych w zakresie zmiany miejsca zamieszkania, próby doręczenia kolejnych pism procesowych na adres poprzedniego miejsca zamieszkania uznaje się za skuteczne. Faktem jest, że takie rozwiązanie sprawia czasami organowi podatkowemu problemy w doręczeniu podatnikowi pism procesowych. Jednakże z tego powodu nie można pozbawiać podatnika prawa do czynnego brania udziału w postępowaniu podatkowym co może nastąpić w przypadku przesyłania pism tylko drogą elektroniczną i uznawaniu doręczenia za skuteczne zgodnie z projektowanym przepisem. Uważamy, że należałoby zrezygnować z wprowadzenia przepisu art. 301 § 7 Projektu. Ewentualnie powinno się rozważyć uzależnienie możliwości przesyłania korespondencji na adres elektroniczny nie tylko od wskazania tego adresu w zgłoszeniu identyfikacyjnym, ale również od wyrażenia w tym zgłoszeniu zgody na przesyłanie korespondencji na ten adres z pouczeniem o skutkach doręczania pism w tej formie.	
281.	**Art. 302 § 3**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	W razie nie uwzględnienia uwag określonych w pkt 8 i w pkt 26 należy określić w jaki sposób należy złożyć rezygnację i do którego organu oraz czy ewentualna rezygnacja dotyczy także podmiotów wymienionych w art.301 § 4,5 i 7. (Uwagi do art. 52 § 2 i art. 301)	**Uwaga nieuwzględniona** Rezygnację można złożyć w każdej formie. Z treści art. 323 wynika jednoznacznie, że regulacja ta nie dotyczy podmiotów wskazanych w art. 322 § 4, 5 i 7.
282.	**Art. 302**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W nawiązaniu do komentarza do art. 301 proponujemy dodanie § 4 do art. 302, który pozwoli na zachowanie możliwości wyboru sposobu doręczania pism przez pełnomocnika, a przynajmniej dopuści możliwość czasowej rezygnacji przez pełnomocnika z doręczeń pism w postaci elektronicznej na okres do 30 dni w roku kalendarzowym w związku z chorobą, wyjazdem, innymi obowiązkami służbowymi, czy sytuacją osobistą pełnomocnika.	**Uwaga nieuwzględniona** Dla takich sytuacji stworzona jest możliwość substytucji lub ustanowienia pełnomocnika do doręczeń.
283.	**Art. 303**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Krytycznie oceniamy brzmienie § 5, który przewiduje doręczania pism tylko dla jednego małżonków. W naszej opinii pisma powinny być w przypadku różnego miejsca zamieszkania i niewskazania jednego z małżonków do doręczeń doręczane dla obojga. Jest to podyktowane praktyką życiową. Zdarzają się bowiem sytuacje rozpadu małżeństwa, w których nupturienci niemal w ogóle nie komunikuję się ze sobą. Czego konsekwencją może być wiedzy o toczących się postępowaniach i ich skutkach.	**Uwaga uwzględniona**

284.	**Art. 303 § 3**	**Poczta Polska S.A.**	Do ustalenia pozostaje zweryfikowanie, czym jest ten adres elektroniczny - czy jest to adres poczty e-mail, czy adres skrzynki na portalu podatnika, czy e-Skrzynki na platformie ePUAP? Jeśli byłby to e-mail, to znaczy, że dopuszcza się komunikację wyłącznie przez e-mail, co jest rozwiązaniem bardzo mało bezpiecznym - podszycie się pod maila innej osoby jest łatwe, przechwycenie korespondencji również. Jeśli ustawodawca miał na myśli inny kanał komunikacji, to znaczy, że każdy przedsiębiorca lub profesjonalny pełnomocnik (art. 52) musi posiadać dostęp do tego kanału, co rzuca pewne światło na wolumetrię takiej usługi - od momentu wejścia w życie ustawy należy założyć niemal 5 min skrzynek dla samych przedsiębiorców.	**Uwaga nieuwzględniona** Ponieważ pełnomocnik nie jest pełnomocnikiem profesjonalnym (adwokat, radca prawny, doradca podatkowy) i zamieszkuje za granicą jedynym rozwiązaniem jest doręczenie na znany organowi adres poczty e-mail tego pełnomocnika.
285.	**Art. 303 § 5**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Uzupełnienia wymaga w jaki sposób i do którego organu oraz w jakim terminie należy wskazać jednego z małżonków do doręczeń.	**Uwaga uwzględniona** Doręczenie będzie dokonywane obojgu małżonkom.
286.	**Art. 303 § 5**	**PGE SA**	Czy organ podatkowy tylko jeden raz wybiera małżonka do wysłania? Czy może być takie wysyłanie naprzemienne? Przepis wskazuje na wybranie jednego z małżonków. Skutek doręczenia może w praktyce okazać się krzywdzący, ponieważ w razie istniejącego konfliktu między małżonkami celowo małżonkowie mogą się nie informować o korespondencji. W naszej ocenie przepis należy wzmocnić o wysłanie informacji do obojga małżonków o dokonanym wyborze jednego z małżonków. Ponadto przepis ten zakłada, że tylko doręczanie pism następuje wybranemu małżonkowi. Czy zatem małżonkowie mogą domagać się doręczania korespondencji każdemu z nich?	**Uwaga uwzględniona**
287.	**Art. 304 § 1**	**PGE SA**	Taka regulacja istnieje obecnie, jednakże korzystając z okazji należałoby wzmocnić rolę „zawiadomienia", ponieważ zarówno strony jak i organy podatkowe dowolnie traktują, że zawiadomieniem jest także zmiana adresu w CEIDG jak również podanie adresu na pismach kierowanych do organu podatkowego. Takiej formie zaprzecza orzecznictwo, z którego wynika, że z zawiadomienia musi jednoznacznie wynikać, iż jest to zawiadomienie w postępowaniu o zmianie adresu. Proponowane przepisy nie rozwiążą tego problemu.	**Uwaga nieuwzględniona** Skutkiem braku zawiadomienia jest skuteczność doręczenia pod dotychczasowym adresem. Nie przedstawiono propozycji jak jeszcze należałoby wzmocnić rolę „zawiadomienia".

288.	**Art. 307**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	W przepisie art. 307 powinno zostać wskazane doręczenie na adres miejsca podanego do CEDiG ze skutkiem doręczenia, w przypadku gdy adres w CEDiG jest nieprawidłowy.	**Uwaga nieuwzględniona** To wynika z art. 334. Adres miejsca zamieszkania lub adres siedziby zawarty w Centralnym Rejestrze Podatników - Krajowej Ewidencji Podatkowej (CRP KEP) jest adresem do doręczeń. Jeżeli adres zawarty w tym rejestrze jest niezgodny ze stanem faktycznym, pismo uważa się za doręczone pod tym adresem
289.	**Art. 307 § 2 pkt 2**	**PGE SA**	Doręczenie w miejscu zatrudnienia potencjalnie dotyczy tylko osób świadczących pracę na podstawie stosunku pracy, natomiast przepis zupełnie nie obejmuje osób wykonujących czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. Potencjalnie ich ten przepis nie dotyczy. Dodatkowo powstaje pytanie czy przepis obejmuje swoim działaniem pracowników tymczasowych zatrudnianych przez agencje pracy tymczasowej?	**Uwaga nieuwzględniona** Przepis wskazuje jednoznacznie, że doręczenie następuje pracodawcy lub adresatowi. Osoba wykonująca czynności na podstawie umów cywilnoprawnych nie ma „pracodawcy" więc należy doręczyć pismo bezpośrednio jako adresatowi.
290.	**Art. 309**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Wraz z przepisem art. 309 należałoby stworzyć przepisy prawa pocztowego, które nakładałyby na operatora obowiązki, polegające na precyzyjnym opisywaniu faktów, o których mowa w art. 309, np., na obecnej zwrotce nie ma konieczności dokładnego wskazywania przyczyny awizacji, brak jest informacji o miejscu pozostawania drugiego awizo, a także umieszczania danych pozwalających na identyfikację doręczyciela, a także sposoby egzekwowania od operatorów umieszczania tych informacji – wielokrotnie bowiem trzeba wyjaśniać prawidłowość doręczenia, a zapisy na tzw. zwrotkach nie są wystarczające do oceny prawidłowości doręczenia zastępczego.	**Uwaga nieuwzględniona** Opracowanie nowego formularza „potwierdzenie odbioru" będzie wymagało uwzględnienia wszystkich elementów wskazanych w projektowanych przepisach. Jednocześnie należy zauważyć, że skuteczność doręczenia pisma w oparciu o obowiązujący formularz została wielokrotnie potwierdzona w orzecznictwie sądowoadministracyjnym. Dodać należy, że dla określenia skuteczności doręczenia istotne znaczenie ma właściwe wypełnienie obowiązków przez doręczyciela. Przyjmuje się, że jeżeli pracownik poczty wskaże na formularzu potwierdzenia odbioru wymagane elementy, to na podstawie tak wypełnionego zwrotnego potwierdzenia odbioru można domniemywać, że powstały warunki do zastosowania tego trybu doręczenia pisma.
291.	**Art. 312 § 3**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Należy dookreślić w jaki sposób organ podatkowy określa miejsce zamieszkania lub miejsce siedziby w przypadku braku w CRP KEP adresu miejsca zamieszkania lub adresu siedziby. Jest to niezbędne, aby tacy podatnicy nie unikali obowiązków podatkowych i pozostawali bezkarni.	**Uwaga nieuwzględniona** Obowiązek podania tego adresu wynika z treści zgłoszenia NIP i jest sankcjonowany. W przypadku braku w CRP KEP adresu miejsca zamieszkania lub adresu siedziby, przepisu § 1 nie stosuje się (§ 3).
292.	**Art. 312**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Zgodnie z projektowanym artykułem adresem zamieszkania strony jest adres zawarty w Centralnym Rejestrze Podatników-Krajowej Ewidencji Podatkowej. Takie uproszczenie może mieć jednak poważne, negatywne skutki dla podatnika. Chodzi przede wszystkim o sytuację, w której strona przez dłuższy okres lub na stałe nie przebywa pod adresem, który widnieje w rejestrze. Taka sytuacja jest zrozumiała i nierzadka choćby z uwagi na fakt, że wielu	**Uwaga nieuwzględniona** Adres w CRP KEP jest adresem podawanym przez podatnika w zgłoszeniu identyfikacyjnym. Niezależnie od tego można podać adres do doręczeń. Propozycja jest niekonstruktywna i prowadzi do tego, że organ nie będzie w stanie skutecznie doręczyć pisma.

			Polaków korzysta ze swobód oferowanych przez unijny rynek wewnętrzny i przebywa przez wiele miesięcy lub na stałe za granicą. Dlatego naszym zdaniem art. 312 powinien zostać zmieniony poprzez rezygnację z fikcji doręczenia w sytuacji, gdy pismo nie zostało odebrane przez podatnika pod adresem wskazanym w rejestrze. Należy mieć na uwadze, że w przypadku nieobecności organ może zwrócić się do sądu o ustanowienie kuratora. Ta instytucja umożliwia procedowanie spraw podatkowych w przypadku nieobecności podatnika pod wskazanym adresem.	
293.	**Art. 313**	**Poczta Polska S.A.**	Nadanie nowego brzmienia art. 313 § 1 Projektu w następujący sposób: „§ 1. Odbiór pisma doręczanego przez operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. - Prawo pocztowe, jest potwierdzany pisemnie przez odbiorcę albo za pośrednictwem systemu teleinformatycznego operatora pocztowego." Jednocześnie proponujemy w art. 313 § 1 Projektu, dodanie § 1 a w brzmieniu: „§ 1a. Odbierający pismo potwierdza doręczenie pisma własnoręcznym podpisem, ze wskazaniem daty doręczenia." Uzasadnienie do proponowanych w tym punkcie zmian: Poczta Polska S.A. realizuje usługę elektronicznego potwierdzenia odbioru na podstawie § 31 ust. 2 rozporządzenia Ministra Administracji i Cyfryzacji z dnia 29 kwietnia 2013 roku w sprawie warunków wykonywania usług powszechnych przez operatora wyznaczonego (Dz. U. z 2013 r. poz. 545).Obecnie przekazywanie nadawcy na jego wniosek informacji o doręczeniu przesyłki przy wykorzystaniu środków komunikacji elektronicznej odbywa się w odniesieniu do przesyłek nadawanych w tzw. trybie zwykłym, tj. na podstawie przepisów ustawy z dnia 23 listopada 2012 roku Prawo pocztowe (Dz. U. z 2017 r. poz. 1481, z późn. zm.). Dodatkowo elektroniczne potwierdzenie odbioru stosowane jest również dla przesyłek doręczanych w trybach szczególnych, tj. przesyłek doręczanych na podstawie przepisów Kodeksu postępowania cywilnego oraz przepisów Kodeksu postępowania karnego. Ze względu na to, że Ordynacja podatkowa nie przewiduje możliwości uzyskania przez nadawcę dokumentu potwierdzającego odbiór przesyłki	**Uwaga uwzględniona**

			rejestrowanej w formie elektronicznej, należałoby - zdaniem Poczty Polskiej S.A. - umożliwić nadawcom korzystanie z elektronicznego pokwitowania odbioru pism w procedurze podatkowej.	
294.	**Art. 314**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Brak alternatywnego sposobu pobrania dokumentu w przypadku braku technicznej możliwości pobrania go we wskazany w przepisie sposób, utrzymującej się w czasie uniemożliwiającym dokonanie (pobranie) w terminie. W takiej sytuacji obywatel wiedząc, iż dokument jest do pobrania, powinien mieć zapewniony alternatywny sposób odbioru.	**Uwaga nieuwzględniona** Art. 336 § 5 dotyczy dostępu do pisma w postaci elektronicznej. Nie znosi to prawa do bezpośredniego zapoznania się z aktami sprawy w siedzibie organu wraz z tymże pismem – w postaci papierowej.
295.	**Art. 314**	**Poczta Polska S.A.**	Przyjęty w art. 314 Projektu sposób doręczania elektronicznego nie jest zgodny z wymogami jakie w tym zakresie zostały ustanowione w rozporządzeniu UE 910/2014 (elDAS). Proponowane w Projekcie rozwiązanie (tj. odbiór korespondencji wyłącznie w systemie teleinformatycznym urzędu podatkowego, brak trzeciej zaufanej strony, ale także łączenie funkcji podpisu elektronicznego z usługą identyfikacji tożsamości oraz usługą znakowania czasem, czy też definicja „podpisu zaufanego" wskazująca, że podpis elektroniczny to w istocie pieczęć elektroniczna), jak się wydaje, charakteryzuje „zamknięte systemy", które są utworzone w przedsiębiorstwach lub administracjach publicznych w celu zarządzania procedurami wewnętrznymi - przy użyciu - usług zaufania. Naszym zdaniem, usługi zaufania świadczone na rzecz społeczeństwa, mające skutki dla stron trzecich, powinny być realizowane w sposób niebudzący wątpliwości, co do ich zgodności z wymogami rozporządzenia 910/2014 (elDAS) (vide: art. 2, preambuła pkt 21). W odniesieniu zaś do komunikacji podatnika z urzędem podatkowym poprzez usługę doręczania elektronicznego, o której mowa w rozporządzeniu UE 910/2014 r. (elDAS). Wydaje się również, że ewentualne doprecyzowanie przepisów w zakresie e-doręczania korespondencji podatkowej z wykorzystaniem portalu podatkowego (jak również systemu teleinformatycznego Służby Celnej) powinno być formułowane w porozumieniu z Ministerstwem Cyfryzacji, gdzie trwają prace legislacyjne dotyczące wdrożenia usługi e-doręczania elektronicznego w e-usługach administracji.	**Uwaga nieuwzględniona.** Uwaga dotyczy materii technicznej funkcjonowania podpisu zaufanego. Kwestie związane z eIDAS nie należą do materii ogólnego prawa podatkowego. Ordynacja podatkowa nie jest miejscem na regulowanie zgodności „podpisu zaufanego” z regulacjami eIDAS.

296.	**Art. 314**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Kontynuując uwagi do art. 301 bardzo krytycznie oceniamy skrócenie automatycznego uznawania pisma za doręczone do 6 dni w przypadku nieodebrania pisma przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego, zawarte w §§ 4 i 5 niniejszego artykułu. Po pierwsze, takie rozwiązanie stanowi naruszenie zasady równości wobec prawa, wyrażonej w art. 32 ust. 1 Konstytucji. Ponieważ w konsekwencji strony korzystające z usług profesjonalnych pełnomocników są traktowane bardziej surowo. Po drugie, w życiu zawodowym wytworzy to sytuację podporządkowania profesjonalnych pełnomocników działaniom organów, którzy będą permanentnie oczekiwać na awizowanie przez organ przesyłki. W końcu, nie sposób zauważyć że taka regulacja istotnie ogranicza możliwość dłuższych, w tym służbowych, wyjazdów pełnomocników. Można podnieść, że ustanowienie tak krótkiego terminu doręczeń oznacza także naruszenie ochrony prawnej życia prywatnego, o którym mówi art. 47 Konstytucji. Podsumowując, postulujemy zachowanie również dla pełnomocników profesjonalnych 14-dniowego terminu awizowania, co jest szczególnie istotne w sytuacji wprowadzenia zautomatyzowanego elektronicznego przesyłu zawiadomień, bez możliwości potwierdzenia ich odbioru i ich utrwalenia. Jak już zostało wspomniane w komentarzu do art. 301 należy poddać ostrej krytyce przewidziane w § 6 automatyczne przesyłanie zawiadomień bez potwierdzania ich odbioru. W efekcie nie będzie możliwości stwierdzenia, że strona została powiadomiona. Zatem jest to rozwiązanie bardzo niebezpieczne, które potencjalnie pozbawia ochrony prawnej podatnika i pełnomocnika z uwagi na brak kontroli nad komunikacją z urzędem.	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z tej regulacji.
297.	**Art. 314 § 4**	**Konfederacja Lewiatan**	Projektowany art. 314 §4 OP zakłada, że: „W *przypadku nieodebrania pisma w postaci elektronicznej przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego w sposób określony w* § 1 *pkt 3 organ podatkowy po upływie 3 dni, licząc od dnia wysłania zawiadomienia, przesyła powtórne zawiadomienie o możliwości odebrania tego pisma”*. Natomiast *„W przypadku nieodebrania pisma, w przypadkach, o których mowa w §4, doręczenie uważa się za*	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z tej regulacji.

			dokonane po upływie 6 dni, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia.". Proponowane rozwiązanie oznaczać będzie niczym nieuzasadnione nierówne traktowanie pełnomocników profesjonalnych i nieprofesjonalnych oraz podatników, którzy są obsługiwani przez pełnomocników profesjonalnych i nieprofesjonalnych. Ponadto adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy może być także pracownikiem reprezentowanej firmy i ma prawo do nieprzerwanego 14 dniowego urlopu. Niezrozumiałe jest skracanie terminów doręczeń pism w sprawach podatkowych, tym bardziej w akcie prawnym, którego celem jest poprawa relacji, a co za tym idzie i komunikacji, pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. Skrócenie terminu na odebranie korespondencji skutkować będzie większą ilością sporów wynikających z faktu uznania danego pisma za doręczone, w przypadku bardzo krótkiej nieobecności pełnomocnika. Proponowane zmiany wpłyną na spiętrzenie pracy pełnomocników profesjonalnych co bez wątpienia przełoży się na interes reprezentowanych. Zatrudnienie profesjonalnego pełnomocnika wiązać się będzie z pogorszeniem sytuacji podatnika. Postulujemy o odstąpienie od proponowanej zmiany.	
298.	**Art. 314 § 4 i § 5**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Skrócenie okresu nieodebrania pisma z 7 dni do 3 dni oraz z 7 dni do 6 dni jest niczym nieuzasadnionym dyskryminowaniem adwokata, radcy prawnego lub doradcy podatkowego. Osoby wykonujące te zawody często wykonują je jednoosobowo i skrócenie terminu doręczenia będzie uciążliwością wykonywaniu ich obowiązków.	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z tej regulacji.
299.	**Art. 314 § 4 i § 5**	**PGE SA**	Zupełnie brak uzasadnienia dla takiego skracania terminów, skoro osoby fizyczne jak i prawne dalej korzystają z możliwości odbioru pisma łącznie w ciągu 14 dni.	**Uwaga uwzględniona** Zrezygnowano z tej regulacji.
300.	**Art. 316**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Por. uwagi do działu I rozdziału 7 oddziału 5. Oddział 5. powtarza obecne regulacje art. 138l - 138m. Jednak wydaje się, że zarówno obecny jak i projektowany stany prawne tworzą niedopuszczalną fikcję prawną. Po pierwsze, duży niepokój budzi próba przypisania uprawnienia organowi do wyznaczenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego,	**Uwaga niezasadna** Proponowane regulacje, jak wynika z samego uzasadnienia zgłoszonej uwagi, są powtórzeniem regulacji obowiązujących od 2 lat; regulacje te sprawdziły się w praktyce stosowania prawa podatkowego; zasadniczą kwestią jest to, że tymczasowym pełnomocnikiem może być tylko osoba profesjonalnie zajmująca

			pomimo że sam jest drugą stroną postępowania, a co więcej, ma on uprawnienia władcze w stosunku do osoby nieobecnej. Jest to sprzeczne z istotą pełnomocnictwa, które może jedynie pochodzić od strony, a nie od organu czy strony przeciwnej i jest niedopuszczalne, bowiem narusza zasadę czynnego udziału strony w postępowaniu i prowadzi do podporządkowania pełnomocników organom. Co więcej, samo określenie „tymczasowego pełnomocnictwa szczególnego" jest mylące, bo właśnie sugeruje pewien związek pełnomocnika ze stroną, którego tak naprawdę nie ma. Ta sprzeczność z istotą pełnomocnictwa omawianej instytucji rodzi kolejne absurdy praktyczne. Warto zwrócić uwagę na nieodwracalność skutków działania takiego pełnomocnika na rzecz strony, która nie ma o jego istnieniu pojęcia. Ponadto zazwyczaj wykonywanie przez te osoby czynności na odpowiednim poziomie merytorycznym jest bardzo utrudnione lub nawet niemożliwe z uwagi na brak kontaktu ze stroną, brak odpowiedniej wiedzy o sprawie, lub dostępu do dokumentów. Nie wspominając o niewiadomym zakresie odpowiedzialności tak ustanowionego falsus prokuratora. Dodatkowo wiele aspektów zniechęca profesjonalistów do podejmowania tego rodzaju roli z uwagi na możliwość podnoszenia przez stronę roszczeń odszkodowawczych, czy utraty zaufania klientów wskutek „legalizowania" działania organów przeciwko podatnikom. Naszym zdaniem wszystkie powyższe zarzuty przekonują, że instytucja tymczasowego pełnomocnictwa szczególnego powinna zostać wykreślona z ordynacji, tym bardziej że stanowi częściową próbę obejścia przepisów o obowiązku sądowego wyznaczenia kuratora.	się obsługą prawną co gwarantuje, że prawa strony będą należycie reprezentowane. Za utrzymaniem instytucji tymczasowego pełnomocnika przemawia też ekonomika procesowa i postulat szybkiego załatwienia spraw. Tymczasowy pełnomocnik będzie wyznaczany dla nieobecnej osoby fizycznej jedynie w przypadku zaistnienia sprawy niecierpiącej zwłoki. Z kolei dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej – w przypadku braku jej organów lub niemożności ustalenia adresu siedziby, miejsca prowadzenia działalności lub miejsca zamieszkania osób upoważnionych do reprezentowania jej spraw. Ustanowiony w takim trybie pełnomocnik tymczasowy byłby upoważniony do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd. Nie można zatem mówić o próbie obejścia przepisów o obowiązku sądowego wyznaczenia kuratora.
301.	**Art. 327 § 1 pkt 2 lit. a**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Katowicach**	Kolegium zaznacza, że wszczęcie postępowania jest czynnością o istotnym znaczeniu w postępowaniu, ponieważ wraz z tą czynnością zawiązuje się stosunek prawnoprocesowy pomiędzy organem a stroną postępowania, od tego momentu organ prowadzi postępowanie według reguł określonych w Ordynacji podatkowej, w toku którego strona posiada określone obowiązki i uprawnienia. Dotychczas Ordynacja podatkowa przewidywała odstępstwa od konieczności wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania również w przypadku ustalenia zobowiązań	**Uwaga uwzględniona**

			podatkowych, które - zgodnie z odrębnymi przepisami - ustalane są corocznie, jeżeli stan faktyczny, na podstawie którego ustalono wysokość zobowiązania podatkowego za poprzedni okres, nie uległ zmianie (art. 165 § 5 pkt 1 Ordynacji podatkowej). W praktyce przepis ten może mieć zastosowanie do podatku od nieruchomości, leśnego i rolnego w odniesieniu do podatnika, wobec którego wymiar podatku był już w poprzednim roku podatkowym przeprowadzony. Rozwiązanie powyższe ma na celu uproszczenie procesu wymiaru podatków. W sytuacji bowiem, gdy strona zgadza się z poprzednim rozstrzygnięciem i nie uległ zmianie stan faktyczny, to z uwagi na zasadę ekonomiki postępowania ustawodawca dopuszcza ograniczenie zasady czynnego udziału strony w postępowaniu, zakładając, że nie zostanie wniesione odwołanie, gdyż strona akceptuje poprzednio dokonane ustalenia organu administracji. Pokreślić jednak trzeba, że ograniczenia czynnego udziału strony w postępowaniu są znaczące. Jeżeli stronie nie doręczy się postanowienia o wszczęciu postępowania ani zawiadomienia o jej uprawnieniach procesowych przed wydaniem decyzji, to pierwszą informacje o toczącym się postępowaniu i jego zakresie strona uzyska dopiero w decyzji. W konsekwencji odwołanie od decyzji będzie pierwszym momentem, w którym strona może wyrazić swoje stanowisko. Mając na uwadze tak znaczenie ograniczenia uprawnień procesowych strony, Kolegium proponuje, by art. 327 § 1 pkt 2 lit. a projektu Organ podatkowy dotyczył tylko sytuacji, gdy między podatnikiem a organem podatkowym nie ma sporu co do wysokości zobowiązania ustalonego w latach poprzednich. Jeżeli bowiem spór się toczy, to podatnik również w kolejnym postępowaniu powinien mieć możliwość złożenia wyjaśnień, dowodów i ustanowienia pełnomocnika w sprawie. Ponadto jeżeli organ nie zawiadomi strony o wszczęciu kolejnego postępowania, to podatnik nie będzie miał okazji nawet wskazać na zmianę okoliczności faktycznych w danym roku podatkowym. Zawrócić też uwagę należy, że jeśli w poprzednich latach podatkowych spór się toczył, to organ podatkowy zazwyczaj włączy zgromadzone tam dokumenty do akt sprawy. W istocie więc będzie prowadził postępowanie wyjaśniające polegające na zbieraniu i weryfikowaniu	

			materiału dowodowego, zupełnie poza wiedzą podatnika. Kolegium zaznacza, że na powyższe argumenty zwrócono już uwagę w judykaturze, przyjmując, że warunkiem dopuszczalności niewszczynania postępowania i ograniczenia zasady czynnego udziału strony w postępowaniu jest to, by decyzja wymiarowa dotycząca poprzedniego okresu (roku) podatkowego uzyskała przymiot decyzji ostatecznej i prawomocnej, a strona nie kwestionowała istnienia w całości lub w części istnienia obowiązku podatkowego. Jeżeli jednak strona kwestionowała ustalenia organu za lata wcześniejsze, to znaczy, że spór dalej się toczy. W takiej sytuacji organ, ustalając podatek na kolejny rok podatkowy, powinien stosować ogólne reguły w zakresie wszczęcia i prowadzenia postępowania podatkowego. Takie stanowisko jednolicie prezentowane jest w judykaturze - zob. wyroki: NSA z dnia 22 czerwca 2007 r. II FSK 834/06; WSA w Poznaniu z dnia 3 czerwca 2015 r., I SA/Po 115/15; WSA w Bydgoszczy z dnia 20 marca 2013 r., I SA/Bd 92/13; WSA w Warszawie z dnia 5 lutego 2008 r., III SA/Wa 1513/07; WSA w Kielcach z dnia 5 listopada 2009 r. I SA/Ke 368/09; WSA w Warszawie z dnia 8 lutego 2013 r., III SA/Wa 2147/12; WSA we Wrocławiu z dnia 30 października 2009 r. I SA/Wr 1336/09; WSA w Warszawie z dnia 1 lutego 2013 r. III SA/Wa 2142/12; WSA w Warszawie z dnia 1 października 2007 r., III SA/Wa 821/07. W nowszym orzecznictwie wyrok WSA w Poznaniu z dnia 10 maja 2017 r. (I SA/Po 1540/16): Jeżeli toczy się spór co do istnienia w całości lub w części istnienia obowiązku podatkowego w podatku od nieruchomości i strona zaskarża decyzje w sprawach zobowiązań podatkowych w tym podatku za poprzednie okresy, przed wydaniem decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego za kolejny okres organ podatkowy winien wydać postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego i przeprowadzić to postępowanie z udziałem strony, umożliwiając jej składanie wniosków dowodowych w sprawie oraz wypowiedzenie się co do zgromadzonego materiału dowodowego.	
302.	**Art. 329**	**PGE SA**	W § 2 pkt 2) wskazano że organ podatkowy może wszcząć postępowanie podatkowe po upływie 6 miesięcy gdy otrzyma od organów podatkowych lub od innych organów informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego. Obecnie	**Uwaga nieuwzględniona** Otrzymanie od innego organu podatkowego informacji będącej już w posiadaniu organu nie wypełnia przesłanki określonej w tym przepisie uzasadniającej wszczęcie postępowania.

			przepis ten jest traktowany trochę jako koło ratunkowe wtedy gdy organy podatkowe przeoczą 6 miesięczny termin na wszczęcie postępowania podatkowego. Tzn. posiłkują się korespondencją z innymi organami. Sugerujemy propozycję, aby informacje uzasadniające wszczęcie postępowania były informacjami nowymi nieznanymi organowi podatkowemu wcześniej. Tak wynika również z orzecznictwa - sądy kładą nacisk, aby informacje były informacjami nowymi.	
303.	**Art. 331 – 333**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Naszym zdaniem w przypadkach przewidzianych w art. 331 – 333, czyli w przypadku połączenia postępowań, stronie winien przysługiwać przynajmniej 14-dniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego w sprawie materiału dowodowego z uwagi na dłuższe okresy rozliczeniowe objęte postepowaniem i obszerniejszy co do zasady materiał dowodowy.	**Uwaga nieuwzględniona** Połączenie dwóch spraw do jednego postępowania nie oznacza przecież, że akta sprawy staną się dwa razy obszerniejsze. Specyfika wskazanych przepisów jest taka, że w istocie te same akta posłużą jako baza dowodowa rozstrzygnięcia dwóch spraw.
304.	**Art. 331 – 333**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Odnośnie łączenia spraw (art. 331-333) powinna być możliwość łączenia spraw za różne okresy, aby było jednoznaczne, czy np. można połączyć kilka wniosków jednej osoby o umorzenie zaległości w jedno postepowanie, czy łącznie prowadzić postępowanie w sprawie wymiaru zobowiązania podatkowego w podatku od nieruchomości za kilka lat, czy też w odniesieniu do kilku nieruchomości tego samego podatnika na terenie tej samej gminy.	**Uwaga nieuwzględniona** Propozycja jest niezrozumiała. Zmierza do wieloletniego opóźnienia w wydawaniu decyzji, w oczekiwaniu na „zbiorcze" postępowanie. Sprawy podatkowe należy co do zasady załatwiać odrębnie.
305.	**Art. 332**	**PGE SA**	W uzasadnieniu do projektu (str. 330) wskazano, że przepis art. 332 jest odpowiednikiem obecnego art. 166a o.p. I dalej „W porównaniu do obecnego stanu prawnego zmieniono jedynie redakcję tego przepisu, wprowadzając do jego treści przesłanki połączenia postępowań wynikające z przepisu art. 90 prawa celnego zamiast odesłania do stosowania tego przepisu" – takiego odesłania nie było, niezrozumiałe uzasadnienie	**Uwaga uwzględniona** Skorygowano uzasadnienie. Odesłanie zostało skreślone ustawą z dnia 22 czerwca 2016 r. o zmianie ustawy – Prawo celne oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1228).
306.	**Art. 335 § 4**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Prosimy o uwzględnienie uwag zamieszczonych w pkt 8, 26 i 27. Pkt 8 - art. 52 § 2 — wątpliwość budzi konieczność posiadania adresu poczty elektronicznej. Osoby prowadzące działalność gospodarczą w malej skali lub podmioty postawione w stan likwidacji czy upadłości posługują się pocztą elektroniczną udostępnianą przez portale informacyjne, a korzystanie ze skrzynki email w innych	**Uwaga nieuwzględniona** Art. 515 § 3 wskazuje, że e-doręczanie dotyczy tych użytkowników ePUAP, którzy podali adres elektroniczny w zgłoszeniu NIP. **Uwaga uwzględniona** Obowiązek będzie adresowany do przedsiębiorców z wyjątkiem

			przypadkach wymaga ponoszenia dodatkowych kosztów. Ordynacja podatkowa powinna przewidywać taki obowiązek wyłącznie w przypadkach, w których na taką formę komunikacji zgodzi się zobowiązany. Doręczanie przy użyciu komunikacji elektronicznej nie powinno stanowić reguły ogólnej (zob. art. 48 ust. 2 projektu ustawy), gdyż tą regułą jest forma pisemna. Należy także zwrócić uwagę na to, iż nie wszędzie w Polsce istnieje możliwość skorzystania z połączenia z siecią Internet, a przepis nie powinien wprowadzać obowiązku niemożliwego do wykonania. Ponadto nie wszyscy starsi wiekiem podatnicy posiadają umiejętności wymagane do stosowania komunikacji elektronicznej. Pkt 26 art. 301 — proponujemy zmianę kolejności punktów, ponieważ regułą powinno być doręczanie pism za pokwitowaniem, a doręczanie za pośrednictwem środków komunikacji elektronicznej jest możliwe po udzieleniu zgody przez podatnika. Ponadto w tej kwestii prosimy o uwzględnienie uwagi wymienionej w pkt.8 w sprawie przedsiębiorców. Pkt 27 art. 302 § 3 - w razie nie uwzględnienia uwag określonych w pkt 8 i w pkt 26 należy określić w jaki sposób należy złożyć rezygnację i do którego organu oraz czy ewentualna rezygnacja dotyczy także podmiotów wymienionych w art.301 § 4,5 i 7.	mikroprzedsiębiorców oraz czynnych podatników VAT. **Pkt 8 uwaga częściowo uwzględniona – uwagi w zakresie art. 52 § 2** **Pkt 26 i 27 uwaga nieuwzględniona – uwagi w zakresie odpowiednio art. 301 i art. 302 § 3**
307.	**Art. 339**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowany artykuł przewiduje uprawnienie dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia wzorów pism. Naszym zdaniem taki przepis powinien być szczegółowo uargumentowany w uzasadnieniu. Należy mieć na uwadze, że wzory pism mogą zbyt formalizować postępowanie, a przez to ograniczać uprawnienia stron. Postępowania formularzowe rutynizują sprawy i czynią zwykle środki odwoławcze mniej wyrazistymi, a tym samym mniej skutecznymi w prezentowaniu swoich racji przez strony. Projektodawca powinien rozważyć ten aspekt i wyjaśnić, dlaczego jednak zdecydował się dać uprawnienie ministrowi do ustanowienia wzorów formularzy.	**Uwaga uwzględniona** Uzupełniono uzasadnienie. Postulaty tego rodzaju winny być zgłaszane raczej w toku prac na wzorami w toku procesu legislacyjnego rozporządzeń.
308.	**Dział III Rozdział 6**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W tym miejscu chcemy zaproponować dodanie przepisów zobowiązujących organy podatkowe do prowadzenia spisów dokumentów akt sprawy, obejmującego również dokumenty	**Uwaga niezasadna** Zasady gromadzenia akt, ich ewidencjonowania nie są materią ustawową, wynikają one z aktów wewnętrznych – instrukcji

			wygenerowane elektronicznie, w tym przesyłane w drodze zautomatyzowanej. Brak takiego spisu w praktyce uniemożliwia uczestnikowi postępowania odkodowanie co jest w aktach sprawy. Może się zdarzyć, że pracownik organu w dowolnym momencie nawet omyłkowo dołoży lub usunie jakiś dokument. Ponadto w sprawach szczególnie zawiłych uczestnicy mogą nie zauważyć pewnych dokumentów znajdujących się w aktach. Spis akt to lista wszystkich dokumentów zgromadzonych w trakcie postępowania, a dodawanie elementów do spisu akt to czynność materialno-techniczna. Wydaje się, że takie rozwiązanie istotnie poprawi pewność po stronie uczestników postępowania i przyczyni się do lepszej ochrony ich praw w relacji z organami podatkowymi, co wpisuje się w ogólną wizję nowej Ordynacji.	kancelaryjnej.
309.	**Art. 340**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W nawiązaniu do uwag do art. 310 i 314 naszym zdaniem konieczne jest umieszczanie na bieżąco w metryce sprawy także informacji o zautomatyzowanych czynnościach obejmujących wydruki dokumentów elektronicznych potwierdzających dostarczenie elektronicznych zawiadomień awizujących stronie lub pełnomocnikowi pisma do odbioru i ich odbiór. Ma to na celu zachowanie koniecznej gwarancji bezpieczeństwa dla doręczeń realizowanych w drodze elektronicznej.	**Uwaga niezasadna** Metryka nie stanowi spisu akt i jest prowadzona celem ustalenia osób dokonujących poszczególnych czynności, a nie samych czynności w tym zautomatyzowanych. Przy czym dowody awizujące pisma do odbioru są dowodami w sprawie i powinny znajdować się w aktach sprawy.
310.	**Art. 340**	**PGE SA**	Metryka powinna być również prowadzona w kontroli podatkowej, przepis nakazuje jej prowadzenie do postępowania podatkowego, jednakże nie ma tego obowiązków w kontroli.	**Uwaga niezasadna** Uwaga do przepisów o kontroli podatkowej – vide art. 631 W ramach kontroli podatkowej osoby prowadzące kontrolę wynikają z innych dokumentów (upoważnienie), zaś prowadzenie metryki służy właśnie ustaleniu osób dokonujących poszczególnych czynności w postępowaniu.
311.	**Art. 347 § 1 pkt 2 w zw. z § 5**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	W zakresie art. 347 § 1 pkt 2 w zw. z § 5 tj. wydania kopii problem jest, gdy organ nie dysponuje np. płatnym punktem ksero, to w jaki sposób ma policzyć koszty pracownika, amortyzacji kopiarki i materiałów eksploatacyjnych, a także jak przyjąć zapłatę, jeśli nie posiada ani kasy, ani też terminala (co jest bardzo częste w przypadku mniejszych organów jak np. samorządowe kolegia odwoławcze).	**Uwaga niezasadna** Nie jest dopuszczalne ograniczenie prawa strony do uzyskania kopii akt sprawy ze względu na trudności organizacyjne występujące po stronie organu podatkowe. Do obowiązków tego organu należy zapewnienie narzędzi umożliwiających realizację obowiązków organu. Trudno także wyobrazić sobie sytuację, w której organ podatkowy nie zapewnia żadnej możliwości dokonywania opłat na jego rzecz, choćby za pomocą przelewu na

				rachunek.
312.	**Art. 348**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W naszej ocenie art. 348, który przewiduje całkowite wyłączenie uprawnień strony w zakresie dostępu do informacji niejawnych i takich, których nieujawnienia wymaga interes publiczny, został skonstruowany wadliwie. Naszym zdaniem należy zachować możliwość ujawnienia przynajmniej części danych ze względu na ważny interes strony. Co więcej, klauzula nieujawniania ze względu na interes publiczny narusza zasady rządzące w państwie demokratycznym, bowiem interes publiczny nie może być całkowicie przeciwstawiony interesowi strony. Stronie przysługują jej konstytucyjne i ustawowe uprawnienia, w ramach których jej partykularny interes powinien być chroniony, stąd konieczność zachowania odpowiedniej proporcji pomiędzy obiema sferami.	**Uwaga niezasadna** Poszerzono zakres dostępu do akt, w celu umożliwienia stronie dostępu do części akt zawierających informacje niejawne i takie których nieujawniania wymaga interes publiczny, za wyjątkiem samych tych informacji. Zapewni to stronie pełniejszy dostęp do akt sprawy, w szczególności będzie ona miała informację, w jakich dokumentach znajdują się te informacje, a także będzie mogła poznać kontekst, w jakim zostały przekazane, mimo że do samych informacji nie będzie miała dostępu.
313.	**Art. 349**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W naszej ocenie § 2 poprzez swój blankietowy charakter w sposób istotny ogranicza możliwości dowodzenia. Zgodnie z tym paragrafem, gdy przepis prawa tak stanowi, że okoliczność może być wykazana tylko określonym dowodem. Zastosowanie tego przepisu jest niedookreślone i niemożliwe jest określenie wszystkich możliwych skutków tej regulacji. Jego wprowadzenie może powodować sytuacje, w których przeciwko pewnym faktom stwierdzonym urzędowo nie będzie można prowadzić dowodów, choć projektowany art. 368 § 3 tego nie ogranicza. Co więcej, zgodnie z brzmieniem artykułu, sam przepis rangi ustawowej, w tym podatkowy, może arbitralnie wykluczać możliwość dowodzenia. Dlatego rekomendujemy wykreślenie tego paragrafu z uwagi na nieuprawnioną możliwość istotnego ograniczenia możliwości dowodzenia, a zatem dochodzenia przez podatnika ochrony swoich praw w relacjach z organami, których skuteczna ochrona jest podstawowym celem całej ustawy.	**Uwaga bezzasadna** Przepis został wprowadzony w interesie podatników, co wynika z uzasadnienia projektowanej zmiany. W § 2 omawianej regulacji proponuje się wprowadzenie wyjątku od ogólnej zasady otwartego katalogu dowodów, w sytuacji gdy przepis szczególny określa, że dana okoliczność może zostać stwierdzona jedynie określonym dowodem. Regulacje, ograniczające zakres środków dowodowych do ściśle wskazanych przypadków, stanowią na gruncie prawa podatkowego *leges specialis* w zestawieniu z ogólnym unormowaniem dotyczącym otwartego katalogu dowodów, zawartym w dotychczasowym art. 180 o.p. Wyjątki od zasady swobodnej oceny dowodów (art. 191 o.p.) wynikać muszą jednoznacznie z przepisu prawa materialnego. Za niedopuszczalne należy uznać „tworzenie" w praktyce stosowania prawa preferencji i wymogów co do rodzaju dopuszczalnego dowodu na udowodnienie określonej okoliczności w sytuacji, gdy nie wynika to z obowiązującego przepisu prawa. Sytuacje, w których dana okoliczność faktyczna może być udowodniona tylko określonym dowodem, powinny wynikać z konkretnych przepisów prawa (wyjątki wobec otwartego katalogu środków dowodowych). Brak takich regulacji prowadzić powinien do domniemania otwartości środków dowodowych. Formalnie rzecz biorąc, przepisy nie wprowadzają żadnych preferencji dowodowych. Natomiast

				praktyka stosowania tych przepisów jednak pokazuje, że w niektórych sytuacjach przyjmowano, że udowodnienie może nastąpić jedynie poprzez określone dowody, stąd zasadnym jest wprowadzenie zaproponowanej normy prawnej. Jest to rozwiązanie zasadne, zważywszy na kilka sytuacji, które wynikają z aktualnej praktyki podatkowej, np. w zakresie kosztów uzyskania przychodów, wydatków na zakup usług niematerialnych. Innym przykładem będą narosłe nieporozumienia, jeśli chodzi o dokumentowanie wewnątrzwspólnotowej dostawy towarów
314.	**Art. 349 § 2**	**Federacja Przedsiębiorców Polskich**	W naszej ocenie § 2 projektowanego przepisu jest skonstruowany w sposób, który może budzić wątpliwości interpretacyjne. W szczególności nie wynika z niego czy zaistnienie okoliczności w nim wskazanej wyłącza stosowanie § 1 i w jakim zakresie (dla całego postepowania dowodowego, czy też odmawia waloru dowodu tylko tej szczególnej okoliczności). Rozumiemy ze intencją projektodawcy, w celu uproszczenia postępowania dowodowego, było uznanie za dowód tylko określonych form utrwalenia danej czynności / faktu (np. stwierdzenie niepełnosprawności na podstawie orzeczenia o niepełnosprawności, stwierdzenie sprzedaży nieruchomości w formie aktu notarialnego itp.). Niemniej jednak konstrukcja projektowanego przepisu jest dość niefortunna - „Przepisu § 1 nie stosuje się (…). Stąd też proponujemy jego zastąpienie przepisem w brzmieniu: §2. Nie stanowi dowodu okoliczność wykazana w innej formie niż zastrzeżona wprost w przepisach prawa. W naszej ocenie sens regulacji zostanie utrzymany, a konstrukcja przepisu nie będzie budziła wątpliwości interpretacyjnych.	**Uwaga bezzasadna** Aktualne brzmienie lepiej oddaje intencję jego wprowadzenia tj. zawężenie przypadków gdy organy stosują legalną teorię oceny dowodów.
315.	**Art. 349 § 4**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	W Uzasadnieniu stwierdzono, że „proponowane rozwiązania w zakresie dowodów w prawie podatkowym obierają za podstawę dotychczasowy kierunek znany z aktualnie obowiązującej regulacji prawnej, z pewnymi przeobrażeniami wynikającymi z jednej strony z potrzeby wyważenia ochrony praw jednostki w relacjach z administracją skarbową, z drugiej strony natomiast, stanowiącymi dla organów administracji skarbowej operatywne narzędzie działania na etapie procedury podatkowej oraz zidentyfikowanymi w	**Uwaga bezprzedmiotowa**

			orzecznictwie mankamentami w zakresie stosowania dotychczasowych przepisów". Pozytywem jest wprowadzenie do Projektu rozwiązania znanego od lat z k.p.a. Zgodnie z art. 349 § 4 Projektu, „Organ podatkowy nie może żądać zaświadczenia ani oświadczenia na potwierdzenie faktów lub stanu prawnego, jeżeli znane są one organowi podatkowemu z urzędu lub możliwe są do ustalenia przez organ podatkowy na podstawie: 1) posiadanych przez niego ewidencji, rejestrów lub innych danych; 2) przedstawionych organowi podatkowemu do wglądu przez zainteresowanego dokumentów urzędowych; 3) rejestrów publicznych posiadanych przez inne podmioty publiczne, do których organ ma dostęp w drodze elektronicznej na zasadach określonych w przepisach u stawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne; 4) informacji otrzymanych od innego podmiotu publicznego na zasadach określonych w przepisach ustawy, o której mowa w pkt 3." Przepis ten - jak wiele innych - można oczywiście skrócić, bo nie można wykluczyć, że zasady dostępu do dokumentów zacznie określać inna ustawa, a nawet jak będzie je zawsze określała ta sama, to i tak wystarczy w pkt 3) po słowie „przepisach" dopisać „prawa" i postawić kropkę oraz wykreślić resztę zdania, a w pkt 4) po słowie „publicznego" postawić kropkę i wykreślić dalszą część zdania. Skoro Komisja pisząc w Uzasadnieniu o „zidentyfikowaniu mankamentów w zakresie stosowania dotychczasowych przepisów", powołuje się na Dariusza Strzelca (nie wiadomo tylko dlaczego jedynie na dwie strony - 407-408) to należy zadać pytania, czy Komisja odpowiedziała - i jak - na pytania postawione przez tegoż autora: 1) w jaki sposób rozumieć sformułowanie wskazujące, iż dowodem w postępowaniu podatkowym mogą być materiały zgromadzone w toku postępowania karnego bądź postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, 2) czy dopuszczalna jest praktyka polegająca na włączaniu do materiału dowodowego protokołów	

			pochodzących z postępowań podatkowych względem innych podatników, jak również postępowań karnych bądź karnych skarbowych, 3) czy dopuszczalne jest zastępowanie dowodów z osobowych źródeł dowodowych protokołami ich przesłuchań przeprowadzonych w innych postępowaniach, 4) czy na gruncie postępowania podatkowego można mówić o znanej innym gałęziom prawa procesowego (szczególnie prawa karnego) zasadzie bezpośredniości, czy też z uwagi na brzmienie wskazanego przepisu w postępowaniu podatkowym mamy do czynienia z zasadą pośredniości. Wątpliwości zawsze budziło to, w jaki sposób rozumieć pojęcie materiałów zgromadzonych w toku innych postępowań, które stanowić mają dowód w postępowaniu podatkowym. W szczególności, pomimo - a może właśnie z powodu - dwukrotnych nowelizacji obowiązujących w tej materii przepisów o.p. (art., 181) zastrzeżenia budziła kwestia czy te postępowania, które miały być źródłem materiału dowodowego, muszą być prawomocnie zakończone. Ten aspekt problemu przez Komisję został pominięty, więc należy domniemywać, że uznała ona, iż dominujące w doktrynie i orzecznictwie stanowisko, że nie muszą być prawomocnie zakończone jest właściwe. Zdaniem ZPP - absolutnie nie jest. Mając na uwadze spektakularne często zwroty różnych postępowań karnych, wykorzystywanie zgromadzonych w nich dowodów, w szczególności zeznań świadków ubiegających się o status świadka koronnego, którzy starają się jak mogą zadowolić przesłuchujących ich prokuratorów, od których uzyskanie statusu świadka koronnego zależy, wykorzystywanie ich zeznań w innych postępowaniach, które mogą zakończyć się szybciej rodzi niezwykłe wprost niebezpieczeństwa! Co znamienne , w pierwotnej wersji Projekt przewidywał (art. 345 § 5), „strona może wnosić o ponowne przeprowadzenie dowodu ze źródeł osobowych, jeżeli nie miała możliwości uczestniczyć w czynności jego przeprowadzenia". W pierwotnej wersji Uzasadnienia stwierdzono, że „związane jest to z zapewnieniem gwarancji procesowych w toku postępowania, bowiem w praktyce bardzo często zdarza się,	**Uzasadnieniezostało uzupełnione.**

			że organy podatkowe dokonują ustaleń na podstawie zeznań świadków, nie konfrontując w tym zakresie treści tych zeznań z pozostałą częścią materiału dowodowego. Ogranicza to możliwość czynnego udziału strony w czynności przesłuchania chociażby poprzez brak możliwości zadawania pytań świadkom. Dlatego też przyznano stronie możliwość złożenia wniosku o przeprowadzenie dowodu z zeznań świadka, jeżeli protokół z przesłuchania tego świadka w innym postępowaniu włączono jako dowód w sprawie". W „parafowanym projekcie" i w „parafowanym uzasadnieniu" przepis ten i jego uzasadnienie zniknęły! A Komisja nie wyjaśniła dlaczego! Można przypuszczać, że z uwagi na stanowisko Ministerstwa Finansów, ale przecież Projekt jest projektem niezależnej - w zamierzeniu - Komisji!!!	
316.	**Art. 350**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Uznanie za dowody w postępowaniu podatkowym m.in. materiałów zgromadzonych w toku postępowania karnego jest naszym zdaniem bardzo kontrowersyjne, zwłaszcza, że sądy administracyjne mają różne zdania w tej kwestii. Należałoby najpierw rozstrzygnąć czy zapis ten jest zgodny z prawem. Postępowanie podatkowe jest różne od postępowania karnego i różny jest cel ich prowadzenia.	**Uwaga bezzasadna** Przepis ten nawiązuje do aktualnego kształtu regulacji. W orzecznictwie sądowym wbrew uwadze kwestia dopuszczalności jako dowodów materiałów pochodzących z innych postępowań w tym spraw karnych jest przesądzona. Dowodami w postępowaniu podatkowym mogą być wszelkie materiały zebrane w toku wskazanych postępowań o charakterze represyjnym. Dopuszczenie możliwości wykorzystania tych materiałów w postępowaniu podatkowym ma na celu ułatwienie prowadzenia tego postępowania. Dzięki czemu organ podatkowy nie musi wykonywać czynności związanych z ich zgromadzeniem. Nie zwalnia to jednak organu podatkowego od dokonania oceny wartości dowodowej zebranego materiału.
317.	**Art. 352**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Należy krytycznie się odnieść do projektowanego § 2 pkt 1 tego artykułu. Jest to przepis nieprecyzyjny, bowiem może ograniczać istotnie możliwości dowodowe strony. Może się okazać, okoliczność stwierdzona wystarczająco innym dowodem jest niekorzystna dla strony, zaś strona będzie miała zamkniętą drogę do przeprowadzenia dowodu przeciwnego. Projektowany § 3 nie jest w tej sytuacji pomocny, ponieważ mówi o sytuacji, w której wniosek dowodowy mógłby być nieuwzględniony, gdy organ uzna, że zachodzi również	**Uwaga uwzględniona**

			dodatkowo jedna z przesłanek z pkt 2 lub 3 § 2 „ np. gdy organ uzna, że zgłoszony wniosek dowodowy zmierza do przedłużenia postępowania. Dlatego rekomendujemy następujące brzmienie § 3: „nie można nie uwzględnić wniosku, na podstawie § 2 pkt 1, jeżeli dowody dotychczas zgromadzone wykazują przeciwieństwo tego, co strona zamierza udowodnić". Taki zapis przyczyni się do lepszej ochrony praw podatników w relacjach z organami administracji, co jest utrzymane w duchu podstawowego celu przedmiotowej nowelizacji.	
318.	**Zmiana art. 352 Projektu poprzez wykreślenie § 2 i 3)**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Proponujemy podtrzymanie przepisu występującego na gruncie obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej, będącego przedmiotem bogatego orzecznictwa i dorobku nauki prawa. Wprowadzenie nowych reguł dowodowych w ramach postępowania podatkowego wprowadzić może stan dużej niepewności w zakresie tego co może zostać uznane za dowód w postępowaniu podatkowym.	**Uwaga nieuwzględniona** Proponowane rozwiązanie, poza zmianami redakcyjnymi, przeobraża dotychczasowe podejście związane ze sferą inicjowania postępowania dowodowego przez stronę postępowania. Proponuje się, aby w § 1 wskazanego przepisu wprowadzić generalną zasadę obligującą organy do realizacji wniosku dowodowego strony w przypadku wystąpienia okoliczności prawnie relewantnych z perspektywy prowadzonego postępowania. Jednocześnie w § 2 omawianej regulacji proponuje się pozostawienie organom administracji skarbowej możliwości odmowy przeprowadzenia wniosków dowodowych stwierdzonych wystarczająco innym dowodem, zmierzających w oczywisty sposób do przedłużenia postępowania lub będących oczywiście nieprzydatnym z perspektywy określonego postępowania. W § 3 natomiast, proponuje się wprowadzenie zastrzeżenia, iż organ nie może odmówić realizacji wniosku dowodowego Strony, tylko z tego względu, że sformułowany jest on na okoliczność odmienną, od wynikającej ze zgromadzonego materiału dowodowego. Powyższe związane jest z realizacją gwarancji procesowych Strony postępowania. W praktyce często zdarza się, iż odmowa realizacji zgłaszanych wniosków dowodowych prowadzi do pozbawienia jednostki instrumentu, za pomocą którego realizuje ona prawo do czynnego udziału w postępowaniu, poprzez możliwość skutecznego zgłaszania wniosków dowodowych na okoliczność mającą znaczenie w sprawie. Przepis ten nie będzie zatem dawał podstawy do odmowy uwzględnienia wniosku dowodowego strony w sytuacji, gdy wniosek ten zmierza do zweryfikowania okoliczności stwierdzonej w ocenie organów innym dowodem. Odmowa przeprowadzenia określonej czynności

				dowodowej musi zatem wiązać się z pewnością, że czynność ta jest całkowicie zbędna i nie zmierza do ustalenia (lub zaprzeczenia) warunków hipotezy określonej normy materialnego prawa podatkowego, która ma mieć zastosowanie w sprawie.
319.	**Art. 353**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Bogata praktyka zawodowa doradców podatkowych pokazuje, że proponowany w § 2 3-dniowy termin na przedstawienie dowodu nierzadko może okazać się zbyt krótki. Dlatego proponujemy wydłużenie go do co najmniej 7 dni roboczych. Przyczyni się to do lepszej ochrony praw podatnika, gdyż w poszczególnych przypadkach nie będzie on musiał polegać na ocenie organu w zakresie odpowiedniego terminu.	**Uwaga uwzględniona**
320.	**Art. 353 § 2**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Trzydniowy minimalny termin na przedstawienie dowodów w sprawie może okazać się niewystarczający do rzetelnego przygotowania wymaganych przez organ materiałów, w przypadku postępowań dotyczących podmiotów o złożonej strukturze organizacyjnej. Ryzyko to jest szczególnie duże w przypadku przedsiębiorstw prowadzących działalność międzynarodową oraz będących członkami grup kapitałowych. Termin przewidziany w § 2 może być szczególnie trudny, a wręcz niemożliwy do dochowania w przypadku konieczności dokonania tłumaczenia dowodów. Dlatego też za warte rozważenia uznajemy przedłużenie terminu do siedmiu dni roboczych. Na gruncie Projektu w takim terminie organ jest zobowiązany jest do zawiadomienia o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadków, opinii biegłych lub oględzin. Siedmiodniowy termin na przygotowanie się do przeprowadzenia dowodu z zeznań, opinii biegłych lub oględzin powinien być wystarczający do przygotowania dowodów o innym charakterze.	**Uwaga uwzględniona**
321.	**Art. 354**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Odnośnie art. 354 pojawia się problem, w jaki sposób organ ma zawiadomić o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z opinii biegłych, jeśli nie wiąże się ona np. z oględzinami, a jest dokonywana przez biegłego w formie pisemnej „gabinetowo", to w jaki sposób ten obowiązek ma być zrealizowany, a także jak zapewnić możliwość zadawania pytań biegłemu, jeśli opinia była sporządzona pisemnie – w takim wypadku powinien być przepis, nakazujący organom podatkowym informowanie o powołaniu biegłego, a następnie o sporządzeniu opinii, a takim wypadku np. strona powinna	**Uwaga niezasadna** Kwestionowany przepis jest odpowiednikiem aktualnie obowiązującego art. 190 OP, który nie budził wątpliwości w tym zakresie.

			mieć możliwość sformułowania pytań na piśmie, bądź też wnioskowania o rozprawę – regulacja 366 § 2 jest w tym zakresie niewystarczająca.	
322.	**Art. 357 § 3**	**Konfederacja Lewiatan**	Konieczne jest wprowadzenie możliwości wystąpienia do sądu powszechnego także przez podatnika, w sytuacji, w której organ podatkowy kwestionuje istnienie stosunku prawnego lub prawa, lub jego treść, w takiej też sytuacji organ podatkowy winien mieć obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego każdorazowo, gdy kwestionuje treść stosunku prawnego.	**Uwaga niezasadna** Kwestionowany przepis jest odpowiednikiem aktualnie obowiązującego art. 199a OP. Ponadto jak wskazano w orzecznictwie zgodnie z treścią kwestionowanego przepisu podstawą wystąpienia przez organ podatkowy do sądu powszechnego są obiektywne wątpliwości w zakresie ustalenia istnienia stosunku prawnego, z którym związane są skutki podatkowe. Organ podatkowy ma więc obowiązek wystąpienia z powództwem o ustalenie, jeżeli w wyniku przeprowadzonego postępowania podatkowego pozostały niedające się usunąć wątpliwości, co do istnienia lub nieistnienia stosunku prawnego lub prawa, z którym związane są skutki podatkowe.
323.	**Art. 358**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Możliwość skorygowania deklaracji podatkowej przed zakończeniem postępowania podatkowego budzi wątpliwość o tyle, że podatnik może jedynie domniemywać w jakim zakresie złożyć korektę. Proponowane przez Ministerstwo Finansów zapisy ustawy nie przewidują zawiadomienia podatnika przez organ podatkowy o uwzględnieniu korekty deklaracji lub dalszym postępowaniu w przypadku złożenia korekty przed wydaniem decyli.	**Uwaga częściowo uwzględniona** Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu prawo do skorygowania deklaracji wprowadzono celem umożliwienia Stronie dobrowolnego skorygowania złożonej deklaracji podatkowej, aby usunąć ujawnione w wyniku przeprowadzonego postępowania nieprawidłowości przed wydaniem decyzji przez organ podatkowy. Podatnik ma prawo do zapoznania się ze zgromadzonym materiałem dowodowym, więc ma możliwość dowiedzenia się o ustaleniach organu. Ponadto zostanie wprowadzony zapis analogiczny jak w § 3 nakładający na organ konieczność przedstawienia stwierdzonych nieprawidłowości.
324.	**Art. 358**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Naszym zdaniem utrzymanie 7-dniowego terminu na wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, co czasami oznacza mniej niż 5 dni roboczych jest zbyt rygorystyczne. W praktyce strony i pełnomocnicy dotrzymują go zwykle z dużym wysiłkiem z uwagi na czas potrzeby do zapoznania z aktami, gromadzenie niektórych przeciwdowodów, a następnie konstruowanie merytorycznego stanowiska. Dlatego w naszej opinii wskazane jest jego wydłużenie do 14 dni. Umożliwi to stronie pełniejsze i pewniejsze zaprezentowanie swojego stanowiska, w tym w oparciu o dodatkowe dowody, co może zwiększyć jej szanse na korzystne rozstrzygnięcie. Należy pamiętać o doniosłości skutków prawnych wypowiedzenia się. Zgodnie z	**Uwaga nieuwzględniona** Praktyka wskazuje że strona lub pełnomocnik, który nie zdąży zmieścić się w terminie składa zastrzeżenie że zamierza jeszcze zgłosić kolejne uwagi. Wydłużenie tego terminu, przy zachowaniu wprowadzanych terminów dla organu na załatwienie sprawy, skracałoby znacząco czas na gromadzenie materiału dowodowego.

			projektowanym art. 356 okoliczność faktyczna możne zostać uznana za udowodnioną, jeżeli strona miała możliwość wypowiedzenia się co do przedstawionych dowodów (zasada ta obowiązuje również obecnie). Wydłużenie terminu do wypowiedzenia powinno być także odpowiednią konsekwencją wydłużenia terminu do odwołania z 14 do 30 dni (projektowany art. 427 § 1 OP).	
325.	**Art. 358 § 1**	**Business Centre Club**	Wedle Nowej Ordynacji Podatkowej podatnik uzyska prawo do skorygowania deklaracji w ostatniej fazie postępowania podatkowego przed wydaniem decyzji. Będzie mógł to zrobić w terminie przewidzianym do wypowiedzenia się strony postępowania w sprawie zebranego materiału dowodowego. W większości spraw będzie na to 7 dni, w sprawach z zastosowaniem klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania będzie do 14 dni. Skorygowanie deklaracji ma skutkować umorzeniem postępowania, o ile będzie zgodne z oczekiwaniami organu podatkowego. Podobna regulacja obowiązuje od 15 lipca 2016 r. w odniesieniu do postępowania w sprawie unikania opodatkowania, o którym mowa w art. 119g Ordynacji podatkowej (por. art. 81b § 1a Ordynacji podatkowej). Wedle Nowej Ordynacji Podatkowej podatnik będzie mógł więc skorygować swoją deklarację przed zakończeniem postępowania podatkowego w terminie przewidzianym do wypowiedzenia się strony postępowania w sprawie zebranego materiału dowodowego, ale nie tylko odniesieniu do postępowania w sprawie unikania opodatkowania, o którym aktualnie mowa w art. 119g Ordynacji podatkowej, co można ocenić jako zmianę pozytywną. Jednocześnie w projekcie Nowej Ordynacji Podatkowej wskazuje się, że w przypadku ponownego (kolejnego) skorygowania deklaracji w zakresie nieprawidłowości objętych deklaracją korygującą złożoną uprzednio w terminie wyznaczonym na podstawie art. 358 § 1 Nowej Ordynacji Podatkowej skorygowanie deklaracji „nie wywoła skutków prawnych” (por. art. 142 § 1 pkt 6 Nowej Ordynacji Podatkowej). Pewne wątpliwości może budzić sformułowanie, zgodnie z którym ponowna korekta deklaracji „nie wywoła skutków prawnych” użyte w art. 142 § 1 Nowej Ordynacji Podatkowej, jeżeli z treści art. 143 § 2 Nowej Ordynacji	**Uwaga niezasadna** Zaproponowana w tym przepisie konstrukcja prawna opiera się na założeniu pierwszeństwa samoobliczenia podatku przez podatnika przed władczym określeniem podatku przez organ podatkowy. Wychodząc z założenia pierwszeństwa samoobliczenia podatku przez podatnika przed decyzyjnym określeniem podatku przez organ podatkowy, zasadne jest umożliwienie stronie postępowania podatkowego dokonania skutecznego skorygowania deklaracji podatkowej jeszcze przed ewentualnym wydaniem decyzji podatkowej. Rozwiązanie to stanowi również element realizacji zasady efektywności działania organów, wyrażonej w art. 22 § 1 projektu ordynacji podatkowej. Skuteczne skorygowanie deklaracji podatkowej przez podatnika zgodnie z zapatrywaniami (oceną) organu podatkowego czyni bezzasadnym wydawanie decyzji określającej zobowiązanie podatkowe lub w inny sposób kończącej merytorycznie to postępowanie. W takim przypadku organ podatkowy kończy postępowanie w formie decyzji umarzającej to postępowanie ze względu na jego bezprzedmiotowość, gdyż podatek wynikający z deklaracji został w pewnym sensie zaakceptowany przez organ podatkowy. W tym przypadku, akceptacja ta materializuje się właśnie w wydanej decyzji umarzającej postępowanie podatkowe. Podkreślenia wymaga, że stwierdzenie, że złożona korekta nie wywołuje skutków prawnych jest przesłanką do podjęcia umorzonego postępowania, które zakończy się wydaniem przez organ podatkowy decyzji. Decyzja ta będzie podlegała kontroli instancyjnej i sądowoadministracyjnej. A zatem jeżeli podatnik nie zgadza się z ustaleniami organu – na co wskazuje ponowne złożenie korekty deklaracji – może ustalenia te kwestionować w odwołaniu od decyzji.

			Podatkowej wynika, że w przypadku ponownego skorygowania deklarację w zakresie nieprawidłowości objętych decyzja umarzająca postępowanie podatkowe wygasa z dniem skorygowania deklaracji podatkowej, a organ podatkowy podejmuje, w formie postanowienia, postępowanie podatkowe (skutki prawne ponownej korekty w tej sytuacji są więc wyraźnie określone). W art. 142 § 3 Nowej Ordynacji Podatkowej wyraźnie wskazano, że organ podatkowy zawiadamia pisemnie składającego deklarację korygującą o jej bezskuteczności. W praktyce oznacza to, że przyjęcie przez organ podatkowy, że korekta jest bezskuteczne, nie będzie mogło zostać skontrolowane, ani przez organ wyższej instancji, ani przed sąd administracyjny. Brak kontroli działania organu polegającego na uznaniu deklaracji za bezskuteczną należy uznać za niekorzystne rozwiązanie dla podatników. Stwierdzenie bezskuteczności korekty deklaracji przez organ powinno podlegać kontroli, jako że jest to działanie, które dalece ingeruje w sferę praw i obowiązków zobowiązanych i może wiązać się z ryzykiem popełnienia nienaprawialnego błędu w tej kwestii przez organ, np. wobec przedawnienia prawa do złożenia korekty deklaracji już po zakończeniu postępowania podatkowego. W szczególności, że dotychczas pojawiały się orzeczenia sądów administracyjnych, z których wynika, że taka czynność organu powinna jednak podlegać kontroli.	
326.	**Art. 358 § 1**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy wprowadzanie - analogicznie jak w § 3 - obowiązku przedstawienia oceny prawnej sprawy. Tylko w ten sposób może zostać zrealizowana nowo wprowadzana instytucja korekty deklaracji w terminie na wypowiedzenie się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego. Umożliwi to podatnikowi dokonanie korekty, zgodnie z oczekiwaniami i oceną dokonaną przez organ, w przeciwnym wypadku dokonana korekta może nie odnieść skutku, jeśli podatnik błędnie oceni zakres rozliczeń kwestionowany przez organy.	**Uwaga uwzględniona**
327.	**Art. 360**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Dotychczasowa praktyka zawodowa doradców podatkowych pokazuje, że spełnienie żądania organu polegającego na przekazaniu całości lub części ksiąg oraz dowodów księgowych elektronicznie w odpowiedniej strukturze	**Uwaga nieuwzględniona** Projektowany przepis został wprowadzony ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz.U. poz. 1649). Przekazanie dowodów

			logicznej może być poważnym problemem dla wielu podatników prowadzących działalność w niewielkim rozmiarze lub prowadzących księgowość na starszych systemach. Dlatego w naszej opinii projekt powinien umożliwiać mikroprzedsiębiorcom przekazywanie takich danych w formie papierowej. Co jest dodatkowo uzasadnione także tym, że przy niewielkie skali działalności ilość danych też nie jest duża.	księgowych zapisanych w postaci elektronicznej odpowiadającej strukturze logicznej pozwala na dokonanie wstępnej automatycznej weryfikacji zgodności tych dowodów z zapisami ksiąg podatkowych. Przepis obowiązuje od 1 lipca 2016 r., a więc podatnicy prowadzący księgi podatkowe przy użyciu programów komputerowych z pewnością dostosowali posiadane przez siebie programy.
328.	**Art. 361**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Można zwrócić uwagę, że § 4 i 5 zawierają regulacje rażąco sprzeczne ze sobą. Z jednej strony jest niedopuszczalne zastępowanie przesłuchanie świadka jego wyjaśnieniami (§ 4), z drugiej jest to możliwe za zgodą strony (§ 5 zd. 1), z trzeciej zaś jest to możliwe bez zgody strony (§ 5 zd. 2), gdy nie można było doręczyć wezwania albo świadek nie stawił się z powodu nie nadających się usunąć przeszkód. Prawidłowa regulacja powinna zawierać możliwość zastąpienia przesłuchania świadka jego wyjaśnieniami tylko w przypadku wyrażenia zgody przez stron. W przypadku niestawienia się świadka strona nie mogłaby bowiem zweryfikować jego wyjaśnień i bronić swoich interesów. Naturalnie wyjaśnienia na piśmie świadka są „innym dowodem" niż zeznania i ich walor dowodowy jest słabszy. Dlatego proponujemy nadać § 4 i 5 następujące brzmienie w ramach jednego paragrafu: „Niedopuszczalne jest zastępowanie przez organ podatkowy czynności przesłuchania świadka jego wyjaśnieniami złożonymi na piśmie, chyba że strona wyrazi na to zgodę."	**Uwaga częściowo uwzględniona** Przepis zostanie przeredagowany, a także zostanie rozszerzone uzasadnienie.
329.	**Art. 363**	**PGE SA**	Zgoda powinna zostać odebrana w postaci odebranego oświadczenia przez stronę, jako odrębnego dokumentu - obecnie taka zgoda jest odnotowywana w różnych częściach protokołu, zwykle na początku. Do przesłuchania strony można przystąpić po wyrażeniu zgody, a zatem jest to pierwsza czynność. Stąd odrębne oświadczenie.	**Uwaga niezasadna** Kwestia ta w praktyce nie budzi wątpliwości. Nie ma uzasadnienia do większego formalizowania postępowania podatkowego. Organ ma możliwość przesłuchania strony po wyrażeniu przez nią zgody, forma odrębnego oświadczenia o wyrażeniu zgody nie jest konieczna.
330.	**Art. 364**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Można odnieść wrażenie, że przepis został wadliwie skonstruowany. Ponieważ expressis verbis inne dowody osobowe niż przesłuchanie strony mogą być konfrontowane ze stroną, nawet jeśli strona nie była przesłuchana. Zatem właściwe jest uzupełnienie przepisu o zapis, że konfrontacja z udziałem strony wchodzi w grę, tylko jeżeli wcześniej była przesłuchana za jej zgodą.	**Uwaga uwzględniona**

331.	**Art. 365**	**Business Centre Club**	1.Obecnie przesłuchania świadków zasadniczo odbywają się w siedzibie organu podatkowego, a strona postępowania powinna być zawiadomiona o miejscu i terminie przeprowadzenia dowodu z zeznań świadka przynajmniej 7 dni przed terminem przesłuchania. Projekt nowej ustawy przewiduje możliwość przesłuchania strony postępowania, świadka lub biegłego, jak również przeprowadzenie ich konfrontacji przy użyciu urządzeń technicznych umożliwiających przeprowadzenie tej czynności na odległość z jednoczesnym bezpośrednim przekazem obrazu i dźwięku. Wówczas w przesłuchaniu uczestnika postępowania przy użyciu urządzeń technicznych będzie brał udział pracownik organu podatkowego właściwego miejscowo dla osoby przesłuchiwanej, a sam przebieg przesłuchania zostanie utrwalony za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk. 2.W opinii BCC planowane zmiany w tym zakresie będą znacznym ułatwieniem dla stron postępowania, organów podatkowych oraz osób przesłuchiwanych i należy ocenić je pozytywnie. Możliwość skorzystania w toku postępowania z urządzeń technicznych umożliwiających telekomunikację z pewnością korzystnie wpłynie na szybkość postępowania przy jednoczesnej minimalizacji kosztów zarówno ze strony organu podatkowego, stron postępowania jak i potencjalnych świadków w sprawie.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
332.	**Art. 366**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Naszym zdaniem należy wydłużyć termin do wypowiedzenia się w sprawie treści opinii biegłego do 14 dni. Jest to uzasadnione kwalifikowanym, specjalistycznym charakterem dowodu z opinii biegłego. Zatem może to wymagać od strony dodatkowych konsultacji, dla których przeprowadzenia 7-dniowy termin jest stanowczo zbyt krótki.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano z przepisu.
333.	**Art. 366 § 2**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	§ 2. Do biegłego stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 § 1-3 6 W pozostałym zakresie do biegłego stosuje się odpowiednio przepisy dotyczące przesłuchania świadków. Uzasadnienie: Podobnie jak w przypadku opinii wydawanych przez Radę, o których mowa w pkt. 4 uwag szczegółowych, opinie biegłych niejednokrotnie mogą mieć rozstrzygający charakter dla sprawy. Dlatego też postulujemy odpowiednie stosowanie przepisów o wyłączeniu pracownika organu podatkowego.	**Uwaga uwzględniona**

334.	**Art. 371**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W naszej ocenie art. 371 po zdaniu 1 po słowie wynika powinien być uzupełniony o słowo „niezbędna" (potrzeba uzupełnienia tych dowodów…). W praktyce organy często nadużywają tych możliwości i występują do instytucji finansowych nawet przypadku uprzedniego przedstawienia przez strony oryginalnych dokumentów. Co więcej, żądają dokumentacji wykraczających częstokroć poza przedmiot postępowania.	**Uwaga nieuwzględniona** Dodanie proponowanego zwrotu nie doprowadzi do doprecyzowania przepisu. Jest zwrotem nieostrym.
335.	**Art. 371 § 2**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Należy rozważyć, czy katalog podmiotów wymieniony w tym przepisie jest katalogiem zupełnym, ponieważ rachunki płatnicze są prowadzone także przez inne niż wymienione w tym przepisie podmioty, np. instytucje płatnicze.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Przepis jest odpowiednikiem aktualnie obowiązującego art. 182 OP. Regulacja zawarta w tym przepisie jest wystarczająca, nie ma potrzeby poszerzania wymienionych w nim podmiotów.
336.	**Art. 371 § 2**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Należy rozważyć, czy katalog wymieniony w tym przepisie podmiotów jest katalogiem zupełnym, ponieważ rachunki płatnicze są prowadzone także przez inne niż wymienione w tym przepisie podmioty, np. instytucje płatnicze.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Przepis jest odpowiednikiem aktualnie obowiązującego art. 182 OP. Regulacja zawarta w tym przepisie jest wystarczająca, nie ma potrzeby poszerzania wymienionych w nim podmiotów.
337.	**Art. 372**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	W projekcie ustawy nie zdefiniowano pojęcia instytucji finansowych, które to pojęcie ma różny zakres w zależności od dziedziny prawa, która się tym pojęciem posługuje (por. art. 4 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniające rozporządzenie (UE) nr 648/2012).	**Uwaga bezprzedmiotowa** Przepis jest odpowiednikiem art. 183 OP. W dotychczasowej praktyce stosowania tego przepisu sformułowanie instytucje finansowe nie budziło wątpliwości.
338.	**Art. 372**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Z doświadczenia doradców podatkowych wynika, że w praktyce organy podatkowe nadużywają tych uprawnień i występują do instytucji finansowych o informacje, nawet jeśli strona dostarczy żądane dokumenty. Niestety nie ma praktycznie jak zablokować takie czynności. Organy często używają pretekstu braku, „niepełności" albo potrzeby porównania danych zawartych w dokumentach przedłożonych przez stronę. Naszym zdaniem projektowane przepisy powinny zaadresować ten dość istotny problem, który jest wprost sprzeczny z chociażby wyrażoną w art. 12 ustawy Prawo przedsiębiorców zasadą pogłębiania zaufania do władzy publicznej i proporcjonalności.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Sygnalizowany problem reguluje art. 393 § 1, który stanowi, że jeżeli z dowodów zgromadzonych w toku postępowania podatkowego wynika potrzeba uzupełnienia tych dowodów lub ich porównania z informacjami pochodzącymi z banku…. W uwadze poza ogólnym stwierdzeniem nie przedstawiono konkretnych przykładów nadużywania tych przepisów. Z praktyki organów podatkowych nie wynika, aby ten przepis był nadużywany.

339.	**Art. 372**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	W projekcie ustawy nie zdefiniowano pojęcia instytucji finansowych, które to pojęcie ma różny zakres w zależności od dziedziny prawa, która się tym pojęciem posługuje (por. art. 4 ust. 1 pkt 26 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 575/2013 z dnia 26 czerwca 2013 r. w sprawie wymogów ostrożnościowych dla instytucji kredytowych i firm inwestycyjnych, zmieniające rozporządzenie (UE) nr 648/2012).	**Uwaga bezprzedmiotowa** Przepis jest odpowiednikiem art. 183 OP. W dotychczasowej praktyce stosowania tego przepisu sformułowanie instytucje finansowe nie budziło wątpliwości.
340.	**Art. 377 § 1**	**PGE SA**	Projekt nie zawiera przepisu dotyczącego składu osobowego na rozprawę, liczby osób ani też, kto powołuje ten skład. Nie jest wiadomym, w jakim składzie organ podatkowy występuje.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Przepis ten jest odpowiednikiem obecnie obowiązującego art. 200c OP. Został dodany na mocy ustawy z dnia 16 listopada 2006 r o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (Dz.U. Nr 217, poz. 1590), obowiązuje od 1 stycznia 2007 r. Przepis nie budzi wątpliwości interpretacyjnych i nie powodował problemów w praktyce.
341.	**Dział III Rozdział 10 Umowa podatkowa**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Wprowadzenie do polskiego prawa podatkowego koncyliacyjnej metody rozwiązywania sporów podatkowych, jakim jest ugoda podatkowa należy ocenić pozytywnie. Wskazane wpisuje się w nurt międzynarodowy, zmierzający do wprowadzania form niewładczego rozwiązywania sporów z organami podatkowymi. Wprowadzenie tej formy pozwoli na skrócenie postępowań, ułatwi rozwiązywanie kwestii dotyczących stanu faktycznego oraz umożliwi podatnikom prostsze ubieganie się o ulgi i zwolnienia podatkowe.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
342.	**Dział III Rozdział 10 Umowa podatkowa**	**Polska Izba Biegłych Rewidentów**	Projekt zakłada łączne prawo strony i organu podatkowego do zawarcia umowy podatkowej, która ma być zawierana za zgodą lub na wniosek strony. Propozycja ta – co do przedmiotu uregulowania - jest rozwiązaniem długo oczekiwanym, zarówno przez podatników jak i organy podatkowe. Mając jednakże na względzie m.in.: stosowane przez organy podatkowe systemy kontroli doraźnej i coraz większe stawiane wymagania w tym zakresie (takie, jak np. jednolity plik kontrolny, split payment itp.), większe możliwości zauważenia przez organ podatkowy błędów w rozliczeniach, w następstwie których powstało zobowiązanie podatkowe, uważamy za celowe zastosowanie, w takim stanie faktycznym, rozwiązania polegającego na obowiązku podejmowania przez organy podatkowe odpowiednich działań w kierunku zawarcia umowy podatkowej. Przy kształtowaniu	**Uwaga nieuwzględniona** Warunkiem zawarcia umowy podatkowej, jest wola obu jej stron, zatem także organu podatkowego. Do jej cech istotnych należy zatem dobrowolność. Zgodnie z art. 26 NOP organy podatkowe wyważają słuszny interes zobowiązanego oraz interes publiczny. Zasada ta ma zastosowanie we wszystkich działaniach organów podatkowych.. Ponadto jak wskazano w uzasadnieniu regulacje dotyczące umowy podatkowej nie kreują nowej, odrębnej i sformalizowanej procedury, lecz stanowią zespół przepisów regulujących instytucję umowy podatkowej na potrzeby ukształtowanych procedur. Ponadto podkreślenia wymaga, że przepisy powinny stwarzać podstawę do dyskusji między stronami. W przypadku umowy podatkowej nie ma mowy o uznaniowości organu podatkowego ponieważ zawarcie umowy przez strony jest dobrowolne. Aby mediacja była skuteczna konieczna jest wola w

			tej umowy niezbędnym byłoby branie pod uwagę w równym stopniu zarówno interesu społecznego i gospodarczego podatnika (jego dalsze istnienie i prowadzenie działalności w niezmienionym rozmiarze), jak i interesu publicznego, w szczególności uzasadnionego koniecznością dbałości o środki publiczne. Ustawa powinna zatem zawierać gwarantowaną procedurę stosowania rozwiązania dotyczącego umowy podatkowej, tak aby wyeliminować uznaniowość oraz zasady jej zastosowania i mierzenia interesu obu stron. W szczególności — naszym zdaniem — w projektowanych rozwiązaniach należałoby wyartykułować: przypadki/kryteria niedopuszczalności zawarcia umowy, że organ podatkowy nie może odmówić wnioskowi podatnika o mediację, że na ewentualną decyzję odmowną co do mediacji służy zażalenie	uczestniczeniu w niej przez obie strony. Niecelowe jest tworzenie przepisów ograniczających swobodę stron w tym zakresie.
343.	**Dział III Rozdział 10 Umowa podatkowa**	**Business Centre Club**	1. Głównym celem omawianej instytucji jest osiągnięcie konsensusu w granicach prawa pomiędzy podatnikami i organami podatkowymi nawet w trudnych kwestiach spornych. W założeniu ustawodawcy ma ona umożliwić przeprowadzanie postępowań podatkowych w tańszy i bardziej efektywny sposób, co ma opłacić się każdej ze stron poprzez uruchomienie tzw. przestrzeni negocjacyjnej – przestrzeni rozmowy i uzgodnień. Z inicjatywą zawarcia umowy podatkowej będzie mógł wystąpić zarówno organ podatkowy (zawarcie za zgodą podatnika) jak i sam podatnik (zawarcie na wniosek strony i za zgodą organu podatkowego) – po wszczęciu postępowania podatkowego (I i II instancji) jak i innych procedur podatkowych, w tym m.in. kontroli podatkowej i czynności sprawdzających. 2. Nowa Ordynacja podatkowa zakłada, że umowy podatkowe będą mogły być stosowane m.in. w procesie dowodowym, zwłaszcza w przypadku dokonywania ustaleń w zakresie stanu faktycznego sprzed kilku lat, ustalaniu wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też rodzaju ulg uznaniowych, jak ilość rat czy termin odroczenia podatku. Jest to jednak katalog otwarty, który stanowi wyłącznie przykładowe obszary możliwych uzgodnień. Zawarciu umowy podatkowej będą mogły ponadto towarzyszyć poniższe elementy (nieobowiązkowe): • spotkanie uzgodnieniowe – spotkanie organizowane	**AD 1- 5 Uwaga opisuje rozwiązania wprowadzone w projekcie.** **Ad 6 Uwaga nieuwzględniona** Zgodnie z projektowanymi przepisami zawarcie umowy ma być dokumentowane protokołem (przyjmującym postać pisemną). Ponadto jak wskazano w uzasadnieniu na podstawie umowy podatkowej w sposób automatyczny ustalenia z niej wynikające zostaną przeniesione do decyzji podatkowej z uwagi na związanie nią organu podatkowego. Jednocześnie związanie organu podatkowego umową podatkową nie ma charakteru bezwzględnego. Stanowi o tym art. 404 § 2. Przepis ustanawia wyjątki od mocy wiążącej umów podatkowych. Ponieważ ustalenia wynikające z umowy są co do zasady dla organu wiążące przy podejmowaniu rozstrzygnięcia w sprawie, ich nieuwzględnienie będzie mogło być powodem uchylenia decyzji podatkowej przez sąd administracyjny.

			z inicjatywy organu podatkowego w celu zawarcia umowy z podatnikiem, z którego sporządzany będzie protokół, a sam jego przebieg może być ponadto rejestrowany, • wniosek o opinię Szefa KAS – kierowany przez organ podatkowy w zakresie zasadności zawarcia umowy. Zawarcie umowy podatkowej będzie czynnością, z której sporządzany będzie protokół. 3.Należy pamiętać, że zawarcie umowy podatkowej nie będzie jednak możliwe w każdym przypadku. Wyjątek stanowić będzie przede wszystkim wysokość podatku, co do której nie będzie można czynić żadnych ustaleń. Sama umowa nie będzie także mogła zastąpić decyzji podatkowej – nie będzie samodzielnie rozstrzygać sprawy. 4.Decyzja podatkowa oparta na ustaleniach umowy podatkowej będzie podlegać zaskarżeniu na zasadach ogólnych. Co do zasady, organ podatkowy wydając decyzję będzie związany ustaleniami zawartej umowy podatkowej. Wyjątek stanowić będą m.in. ustalenia wynikające z umowy zawartej z naruszeniem prawa lub w stosunku do której zaistniały przesłanki uzasadniające wznowienie postępowania / stwierdzenie nieważności decyzji. Podatnik nie będzie natomiast związany ustaleniami wynikającymi z umowy. Wydaje się, że jest to zabieg celowy, który ma na uwadze odzwierciedlenie ustaleń umowy podatkowej w decyzji, które staną się w ten sposób automatycznie wiążące także dla drugiej strony. 5.W ocenie BCC podkreślenia wymaga fakt, że w praktyce nie każda ze spraw będzie nadawała się do rozwiązania polubownego. Potencjał negocjacyjny może często ujawniać się dopiero na etapie dyskusji między stronami sporu. Niemniej zwracamy uwagę na szereg zalet przedmiotowego rozwiązania jako konsensualnej metody rozwiązywania sporów. Przyczyni się ona do sprawnego, szybkiego i prostego rozliczenia podatnika (w zakresie objętym umową), a także przyśpieszenia samego postępowania. Umożliwi ona dodatkowo poczynienie oszczędności w zakresie czasu i środków finansowych obu stron potencjalnego sporu podatkowego, a w konsekwencji przełoży się to na odciążenie sądów administracyjnych. Ponadto podstawową korzyścią umowy podatkowej jest	

			szansa na dobrowolne wykonanie zobowiązania podatkowego przez podatnika, co dobrze rokuje współpracy z organem podatkowym na przyszłość oraz daje poczucie sprawiedliwości proceduralnej. Tym sposobem obie strony stosunku prawnopodatkowego znajdują dla siebie zadowalające rozwiązanie. Praktyka pokazuje, że w sprawach, gdzie trudno jednoznacznie ustalić stan faktyczny, dochodzi do długotrwałych przesłuchań świadków, prób udowadniania faktów i przewlekłych procesów sądowych. Umowa z organem skarbowym może tego natomiast zaoszczędzić podatnikom i organom skarbowym w najtrudniejszych sprawach, do których należą m.in. spory o udział w karuzelach VAT, gdzie chodzi głównie o ustalenia stanów faktycznych. Warto podkreślić, że niniejsze rozwiązanie zostało korzystnie ocenione przez ponad połowę ankietowanych. Jednak o sceptycznym podejściu do proponowanej regulacji może świadczyć fakt, że aż 29% z poddanych ankiecie przedsiębiorców nie posiada na ten temat wyrobionej opinii. 6.Wątpliwości BCC budzi natomiast forma, w której niniejsza umowa miałaby być zawierana, a także forma egzekucji ustaleń umowy podatkowej, które nie zostały odzwierciedlone wbrew przepisom w wydanej przez organ podatkowy decyzji. Brak bowiem uregulowań w tym zakresie. Kwestie te niewątpliwie zatem wymagają doprecyzowania przez ustawodawcę. W przeciwnym wypadku staną się one przedmiotem kolejnych sporów pomiędzy podatnikami a organami podatkowymi. W związku z powyższym, w opinii BCC zasadne jest, aby umowy podatkowe zawierane były w formie pisemnej, analogicznie do rozwiązania zastosowanego w przypadku umowy o współdziałanie. Pozwoli to zachować jednolitość wprowadzanych zmian, zwiększy zaufanie podatnika względem organu podatkowego, a finalnie ułatwi ewentualną weryfikację poczynionych w umowie ustaleń, które powinny znaleźć następnie odzwierciedlenie w treści wydanego rozstrzygnięcia.	

344.	**Art. 380 – art. 393**	**Business Centre Club**	Bez wątpienie dla podatnika najciekawszym rozwiązaniem w Nowej Ordynacji podatkowej jest przyjęcie ugodowych, polubownych form załatwienia sprawy. Jest to najbardziej rewolucyjne rozwiązanie w prawie podatkowym, które opierało się na zasadzie oficjalności. Konsensualne załatwianie spraw (w tym podatkowych) ma wiele zalet. Przyczynia się do przyspieszenia załatwienia sprawy, efektywności organów podatkowych oraz daje szanse dobrowolnego wykonania zobowiązania podatkowego. W swojej konstrukcji taka umowa podatkowa zbliżona jest do cywilistycznej ugody. Przedmiotem umowy mogą być wzajemne ustępstwa organu oraz strony co do zagadnień powstałych w toku postępowania podatkowego. W projekcie Nowej Ordynacji Podatkowej jako przedmiot umowy wymieniano również: charakter albo wartość transakcji, czynności lub zdarzenia; zastosowania ulg w spłacie podatków, nadmiernych trudności w ustaleniu stanu faktycznego. Umowa jednak nie będzie mogła dotyczyć wysokości wymiaru. Oznacza to, że określenie zobowiązania będzie należało wyłącznie do organu podatkowego. Wymaga wyjaśnienia, że organy działają na podstawie i w granicach prawa zgodnie z art. 7 Konstytucji RP. Organ musi zatem wyciągać samodzielnie konsekwencje z zaistniałego stanu faktycznego. Udział strony ma zatem polegać jedynie na wspólnym ustalaniu stanu faktycznego, co ma przyspieszyć postępowanie podatkowe i ułatwić zapłatę podatku. Taka umowa będzie zawierana za zgodą lub na wniosek strony. Podobnie zatem jak w przypadku trybu uproszczonego to strona będzie rozporządzać swoim prawem do zawarcia umowy, a nie organ. Zawarta umowa będzie stanowiła podstawę decyzji podatkowej. Ustalenia z umowy będą wiążące dla organu, chyba że dostrzeże on, że umowa jest niezgodna z prawem, co wydaje się sytuacją hipotetyczną. Wymaga dodania, że w treści umów podatkowych powinno znaleźć się szczegółowe wyjaśnienie wspólnych uzgodnień celem wyeliminowania zarzutu nadużyć prawa przez organy podatkowe, które obarczone jest sankcjami karnymi, co może mieć efekt mrożący i zniechęcać organy do zawierania umów. W Nowej Ordynacji Podatkowej przewidziano również alternatywną procedurą konsensualnego załatwienia sprawy.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

			Strona może zawnioskować o przeprowadzenie mediacji z organem podatkowym, przy czym na każdym etapie będzie mogła cofnąć swoją zgodę na mediację. Mediacja odbywa się przed mediatorem z poszanowaniem podstawowych zasad: dobrowolności (dla obu stron i na każdym jej etapie); bezstronności i neutralności oraz poufności. Uczestnikami mediacji są organ podatkowy i podatnik. Postępowanie mediacyjne ma zatem stanowić sformalizowaną procedurę kontaktów organów ze stronami postępowania. Do tej pory organy niechętnie uczestniczyły w spotkaniach z podatnikami. Częstym powodem był brak podstaw prawnych do prowadzenia takich spotkań. W Nowej Ordynacji Podatkowej wprowadzono zatem mechanizm procesowy ułatwiający komunikację między organem a stroną. Dodatkowo zasada ugodowego załatwienia sprawy wymusza niejako na organie, aby takie spotkania organizował i mediował ze stronę. Warunkiem jedynym jest wola strony na taką formę postępowania wyjaśniającego. Postępowanie mediacyjne kończy się z chwilą podpisania protokołu. Z przepisów Nowej Ordynacji Podatkowej wynika, że celem mediacji jest doprowadzenie do zawarcia umowy podatkowej. Dojście do umowy podatkowej będzie zatem możliwe już na wstępie postępowania bez przeprowadzania mediacji lub w toku mediacji. W pierwszym przypadku przed zawarciem umowy organ będzie mógł wyznaczyć posiedzenie uzgodnieniowe, na którym będzie można ustalić treść umowy podatkowej. W drugim przypadku organ zawrze taką umowę po postępowaniu mediacyjnym, w którym uzgodni treść umowy. Oba tryby są równoważne w skutkach. Trzeba jednak zauważyć, że postępowanie mediacyjne będzie wiązało się z odpłatnością. Strona będzie ponosiła połowę kosztów wynagrodzenia mediatora. Drugą połowę będzie ponosił organ podatkowy. Z tego punktu widzenia istotne jest zabezpieczenie stosownych środków przez organy podatkowe na postępowania mediacyjne. Brak takich środków spowoduje, że mediacja nie będzie prowadzona. Dodatkowo należy wskazać, że postępowanie mediacyjne może wydłużyć samo postępowanie podatkowe, w sytuacji gdy mediacja okaże się bezskuteczna. W rezultacie zamiast szybkiego załatwienia sprawy, co jest istotne w sprawach	

			podatkowych, wydanie decyzji rozciągnie się w czasie. Takie ryzyko wpisane jest jednak zawsze w mediację, opierającej się na konsensusie dwóch podmiotów. W Nowej Ordynacji Podatkowej będzie możliwe zawarcie umowy zarówno w pierwszej, jak i w drugiej instancji. Do samego momentu wydania decyzji ostatecznej strona będzie mogła zdecydować się na mediację. Projekt nie reguluje skutków zawarcia takiej umowy w postępowaniu odwoławczym. Wydaje się, że w przypadku zawarcia umowy podatkowej w postępowaniu odwoławczym wymagane będzie przez organ odwoławczy uchylenie orzeczenia pierwszoinstancyjnego i orzeczenie co do istoty zgodnie z umową. Reasumując, wprowadzenie mechanizmów polubownego załatwienia sprawy jest nową drogą w kontaktach administracji skarbowej ze stronami postępowania. Do tej pory organy działały jedynie władczo. Uprawnienia strony ograniczały się zaś jedynie do czynnego udziału w postępowaniu wyjaśniającym i zaskarżania decyzji. Bez wątpienia konsensualne formy działania organów podatkowych dają szansę większej współpracy między organami a podatnikami i zwiększenia zaufania obywateli do organów podatkowych.	
345.	**Art. 380**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Katowicach**	Zdaniem Kolegium wprowadzenie nowej, nieznanej prawu administracyjnemu instytucji budzi wątpliwości. Organ podatkowy nie jest stroną postępowania i nie posiada własnego interesu prawnego, z perspektywy, którego mógłby negocjować i przyjmować ustępstwa względem strony. Gdyby organ podatkowy miał takowy interes, to powinien zostać wyłączony z postępowania na podstawie art. 103 § 2 projektu. W ocenie Kolegium organ podatkowy wymierzając podatek nie kieruje się interesem podmiotu publicznego, którego reprezentuje, lecz jest organem stosującym prawo i może opierać się jedynie na prawnych przesłankach i motywach swoich rozstrzygnięć. Natomiast w art. 380 nie wskazano, czym ma się kierować organ podatkowy, czyniąc na rzecz podatnika ustępstwa. Kolegium proponuje wskazać na interes publiczny jako przesłankę do zawarcia umowy. Ponadto wymiar podatku nie został poddany uznaniu organu administracyjnego, lecz wynika bezpośrednio z przepisów	**Uwaga uwzględniona częściowo** Uwagę należy uwzględnić co do objęcia treścią art. 404 § 1 także postanowień. Dyrektywy działania organu podatkowego wynikają w sposób dostateczny z proponowanej już regulacji, m.in. z zasad ogólnych (choćby zasady wyważania interesu publicznego i interesu podatnika, czy też zasady działania celowego i efektywnego). Negocjacje i mediacja to sposoby dochodzenia do prawdy o stanie faktycznym i prawnym sprawy. Przepisy regulujące konsensualne formy działania organów podatkowych nie zobowiązują i nie upoważniają organów podatkowych do odstępowania od tej prawdy. Uzasadnienie aksjologiczne wprowadzenia nowej instytucji zostało podane w uzasadnieniu projektu. Nowe instytucje nie zapobiegną wszelkim sporom podatkowym; tego oczekiwania się wobec nich nie zgłasza, byłoby ono bowiem wygórowane. Należy jednocześnie zwrócić uwagę, że do rzadkości

			ustawowych. Pozostałe luzy decyzje są ograniczone kierunkowymi dyrektywami: prawdy obiektywnej, swobodnej oceny dowodów wyważanie słusznego interesu podatnika i interesu publicznego (26 projektu), a także dyrektywami drugiego stopnia nakazującymi rozstrzygać niedające się usunąć wątpliwości prawne i faktyczne na korzyść podatnika. Wobec tego prawo nie pozostawia organom podatkowym możliwości negocjowania ustaleń w sprawie wymiaru i określenia zobowiązania. Umowa podatkowa mogłaby więc znaleźć zastosowanie tylko do uznania administracyjnego. Jednakże w sprawach uznaniowych organ podatkowy nie musi negocjować ustępstw z podatnikiem, by wydać decyzję najpełniej realizującą interes publiczny. Zgodnie z projektowym art. 26, organ może także samodzielnie wyważyć interes publiczny i słuszny interes podatnika. Wobec tego brak aksjologicznego uzasadnienia wprowadzenia nowej instytucji. Wskazać również należy, że spory z podatnikami dotyczą najczęściej wykładni stosowanych przepisów. W tej sytuacji, nawet gdyby zawarto umowę, to jej moc wiążąca była tak samo dyskusyjna jak kwestia wyboru właściwej interpretacji. Otóż pomimo zawarcia umowy, spór co do prawa mógłby w tej samej formie przenieść się na spór co do tego, czy treść umowy nie jest zawarta z naruszeniem przepisów w myśl art. 382 § 2 projektu. Ta okoliczność będzie też podlegała ocenie przez organ drugiej instancji i sądy administracyjne, które mogą mieć inne zdanie niż organ zawierający umowę. Wątpliwości budzi też zawieranie umowy podatkowej w stosunku do „poszczególnych zagadnień wynikających w toku postępowania podatkowego". Jeżeli chodzi tutaj o kwestie procesowe rozstrzygane w drodze postanowień, to należy uwzględnić postanowienia podatkowe w treści art. 382 § 1 projektu.	powinno należeć zaskarżanie przez stronę decyzji podatkowych wydanych po zawarciu umowy podatkowej i w zgodzie z jej ustaleniami.
346.	**Art. 380**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Nie jest jasne na czym mają polegać ustępstwa organu, który jest zobowiązany do działania na podstawie i w granicach prawa.	**Uwaga uwzględniona** Zmieniono brzmienie przepisu (KKOPP).
347.	**Art. 380**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowany art. 380 OP przewiduje możliwość zawarcia umowy podatkowej w zasadzie w każdej sprawie podatkowej, pozostawiając decyzję w tym obszarze stronie (umowa zawierana jest bowiem na jej wniosek lub za jej zgodą). To	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

			rozsądne rozwiązanie pozwalające stronie na zwiększenie aktywności w toku postepowania. Umowy w świetle projektu mogą być stosowane m.in. w procesie dowodowym, zwłaszcza gdy dotyczy to ustaleń stanu faktycznego sprzed kilku lat, ustalenia wartości transakcji, czynności lub zdarzenia, czy też rodzaju ulg uznaniowych (np. ilość rat albo termin odroczenia podatku). Warto zwrócić uwagę w szczególności na ostatnią kwestię. Umowa podatkowa w tym kształcie będzie mogła stanowić efektywny sposób ułożenia się przez podatnika z organem podatkowym co do zastosowania ulg i zwolnień. Dotychczas brak było podobnych instrumentów, a podatnik nawet po wstępnych, niewiążących ustaleniach z organem nie mógł być pewny skuteczności złożonego wniosku o przyznanie ulgi. Wprowadzenie możliwości zawarcia umowy podatkowej w tym obszarze pozwoli na efektywne ustalenie warunków spłaty podatnika w stosunku do jego możliwości, otworzy pole na negocjacje i pozwoli podatnikom realnie wpływać na wysokość rat, okres spłaty, etc. To rozwiązanie bardzo korzystne i pożądane. Podobnie zaaprobować należy zastosowanie umowy podatkowej do okoliczności stanu faktycznego, czy charakteru transakcji. Pozwoli to na etapie postępowania na dwustronne uzgadnianie wątpliwości co do stanu faktycznego, zapewniając podatnikowi większy wpływ i kontrolę nad ustaleniami. Wprowadzenie rozwiązania pozwoli też na uniknięcie dodatkowych kosztów, np. wynagrodzenia biegłego, jeżeli obie strony dojdą do konsensusu w zakresie okoliczności sprawy. Możliwość zawarcia umowy podatkowej powinna również wpłynąć na skrócenie trwających postępowań, co ma kardynalne znaczenie dla podatnika.	
348.	**Art. 380**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Opolu**	Umowa podatkowa (art. 380 projektu) zawarta w przypadku wątpliwości co do stanu faktycznego stwarza możliwość uniknięcia konieczności ustanowienia biegłego np. z zakresu budownictwa, wtedy gdy koszt sporządzenia opinii może nie zostać zrekompensowany poprzez zwiększenie wpływów podatkowych. Zwiększa jednak ryzyko podjęcia wadliwych ustaleń faktycznych w sprawach skomplikowanych, bo dotyczących np. opodatkowania podatkiem od nieruchomości	**Uwaga nie wymaga odniesienia się.**

			obiektów przemysłowych o złożonej konstrukcji.	
349.	**Art. 380 i n.**	**Związku Banków Polskich**	Umiejscowienie przepisów o umowie podatkowej w dziale postępowania podatkowe zawęża możliwe spektrum wykorzystania tej instytucji. Proponujemy stworzenie możliwości korzystania z umowy podatkowej także poza postępowaniem podatkowym.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Przepisy projektu przewidują, że umowa podatkowa będzie mogła zostać zawarta także w toku kontroli podatkowej lub czynności sprawdzających.
350.	**Art. 380 § 4**	**PGE SA**	To założenie może kolidować z art. 380 § 3 pkt 2) ponieważ skoro umowa może dotyczyć wartości transakcji tym samym może także mieć wpływ na wysokość wymiaru a to z kolei jest zakazane przez § 4 tego artykułu.	**Uwaga nieuwzględniona** Przepis § 4 zakazuje negocjacji bezpośrednio o wysokość podatku. Nie wyklucza to, że ustalenia będą miały na podatek wpływ pośredni (co zresztą objaśnia uzasadnienie projektu).
351.	**Art. 381 § 3**	**PGE SA**	Z projektu wynika, iż umowa podatkowa nie jest dokumentem spisanym w tradycyjnej formie umowy a jedynym pisemnym jej potwierdzeniem jest protokół z zawarcia. Kolejne przepisy tego artykułu wskazują na umowę podatkową między innymi związanie organu jej postanowieniami. Czy zatem nie powinien zostać sporządzony dokument mający charakter umowy? Przepisy nie zawierają także sposobu rozstrzygania treści umowy.	**Uwaga nieuwzględniona** Protokół, podpisywany przez stronę i przez organ podatkowy, będzie stanowić dostateczne pisemne potwierdzenie treści zawartej umowy.
352.	**Art. 381**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Wprowadzenie instytucji spotkania uzgodnieniowego należy zaaprobować. To nic innego jak usystematyzowanie dotychczas nieformalnych rozmów prowadzonych przez podatników z przedstawicielami organów podatkowych. Należy jednak postulować, zwłaszcza w przypadku umowy podatkowej zawieranej na wniosek strony, wprowadzenie obowiązku zwołania spotkania uzgodnieniowego w tej sprawie. Zgodnie z brzmieniem przepisów organ podatkowy może zorganizować spotkanie uzgodnieniowe. Nie wskazuje się przy tym przesłanek jego zwołania. Tym samym decyzja o jego organizacji pozostaje do arbitralnej decyzji organu, który może odmówić podatnikowi spotkania w zasadzie bez wskazania przyczyny. Może to przyczynić się do faktycznego torpedowania przez organy podatkowe instytucji umowy podatkowej przez odmawianie w organizacji spotkań uzgodnieniowych. Należy postulować wprowadzenie obowiązku zwołania spotkania uzgodnieniowego, jeżeli z wnioskiem takim wystąpiłaby strona postępowania. Pozwoli to na zachowanie praktycznej dostępności instytucji w	**Uwaga nieuwzględniona** Wprowadzanie obowiązku odbywania spotkań uzgodnieniowych byłoby bezcelowe; takie wymuszone spotkanie z pewnością nie doprowadziłoby do zawarcia umowy podatkowej, a jedynie spowodowało przedłużenie postępowania podatkowego. Potrzebna jest bowiem wola organu podatkowego, by wejść w negocjacje z podatnikiem.

			sytuacji, w której strona będzie przejawiała inicjatywę polubownego wyjaśnienia i sprecyzowania pewnych kwestii. Na pozytywną opinię zasługuje propozycja możliwości zwrócenia się przez organ podatkowy do Szefa KAS w sprawie zasadności zawarcia umowy podatkowej. Należy uznać za potrzebne zapewnienie swoistego wsparcia dla organów podatkowych co do dopuszczalności zawarcia umowy, które może okazać się kluczowe zwłaszcza w większych sprawach, w których organy podatkowe mogłyby bać się wziąć odpowiedzialność za zawarcie umowy. Co więcej, wprowadzenie 21-dniowego terminu dla Szefa KAS do wydania opinii pod rygorem domniemania zgody pozwoli na uniknięcie przestojów w postępowaniu i sprawi, że ewentualna bierność organów podatkowych nastąpi z korzyścią dla podatnika.	
353.	**Art. 382**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Proponowane w art. 382 § 1 OP związanie organu podatkowego ustaleniami umowy przy wydawaniu decyzji ma elementarne znaczenie dla tej instytucji. Dziwi jednak wprowadzenie możliwości nieuwzględnienia przez organ podatkowy ustaleń wynikających z umowy podatkowej w decyzji wydawanej w toku procedury wzajemnego porozumiewania się lub procedury arbitrażowej. Uwzględniając konieczność szukania konsensusu z zagranicznymi administracjami podatkowymi należy wskazać, że brak jest podstaw dla takiego różnicowania sytuacji podatnika.	**Uwaga nieuwzględniona** Niezastosowania się do ustaleń umowy podatkowej mogą w tym przypadku wymagać międzynarodowe zobowiązania RP.
354.	**Art. 382**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Zdaniem Rady w treści art. 382 zasadne jest dodanie przepisu umożliwiającego pominąć treść umowy podatkowej w sytuacji zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania (oraz środków ograniczających umowne korzyści, innych przepisów przeciwko unikaniu opodatkowania lub nadużycia prawa, o którym mowa w art. 5 ust 5 ustawy o podatku od towarów i usług). Przykładowo treść art. 382 uzupełnić można o § 5, który w swojej treści nawiązywać będzie do zaproponowanego brzmienia art. 554 § 5 (poszerzonego o projektowane w ramach projektu z wykazu UC 135) pojęcie „środki ograniczające umowne korzyści”. Rada uważa, że w sytuacji, w której możliwe jest nieuwzględnienie - z uwagi na zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania - przewidzianej w art. 543	**Uwaga uwzględniona** Za zasadne uznaje się wprowadzenie odstępstwa od mocy wiążącej umowy podatkowej. W projekcie NOP zostaną uwzględnione zmiany wprowadzane ustawą o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy – Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw (UC135).

			i n. decyzji w sprawie skutków podatkowych, podobna logika powinna znaleźć zastosowanie w przypadku umowy podatkowej (art. 380 i n.). Decyzja w sprawie skutków podatkowych dotyczy bowiem jedynie przeszłości (skutki podatkowe, które już wystąpiły) oraz wydawana jest po analizie m.in. „wyczerpującego opisu przebiegu transakcji" (art. 544 § 1 pkt 5). Podkreślić należy bowiem, że umowa podatkowa dotyczyć może m.in. „charakteru transakcji, czynności lub zdarzenia" (art. 380 § 3 pkt 3). Brak możliwości nieuwzględnienia umowy podatkowej w sytuacji, w której możliwe jest zwalczanie nieprawidłowości np. z wykorzystaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, nadmiernie ograniczać będzie uprawnienia administracji skarbowej. Podniesiona uwaga zyskuje na wadze po uwzględnieniu faktu, że umowa podatkowa zawierana jest przez stronę z organem podatkowym, podczas gdy klauzula ogólna przeciwko unikaniu opodatkowania zastosowana może być po analizie materiałów sprawy przez dedykowany w tym celu zespół osób.	
355.	**Dział III Rozdział 11 Mediacja**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Podobnie jak umowa podatkowa, mediacja jako niewładcza forma rozstrzygania sporów podatkowych zasługuje na aprobatę. Uwzględniając jednak dotychczasowe doświadczenia płynące z procedur cywilnej i karnej projektodawca powinien znacznie lepiej umotywować stanowisko, że wprowadzenie wskazanej instytucji w postępowaniu podatkowym spotka się z zainteresowaniem podatników, czy też będzie to kolejna, martwa instytucja.	**Uwaga nieuwzględniona** Uzasadnienie projektu jest w tym zakresie obszerne. To, czy przepisy pozostaną martwe, w ograniczonym tylko stopniu zależy od treści regulacji prawnej.
356.	**Dział III Rozdział 11 Mediacja**	**Business Centre Club**	1. Kolejną koncyliacyjną metodą rozwiązywania spraw podatkowych jest mediacja. W tym przypadku podatnik i organ podatkowy porozumiewają się przy udziale neutralnej i bezstronnej osoby trzeciej, jaką jest mediator. Ta procedura może być wykorzystywana wszędzie tam, gdzie może zostać zawarta umowa podatkowa, a jej celem jest właśnie doprowadzenie do jej zawarcia. Ustanowiono ją bowiem jako mechanizm ułatwiający komunikacje pomiędzy stronami, a nie mechanizm merytorycznego rozstrzygnięcia sporu. Nawet jeżeli mediacja nie zakończy się podpisaniem umowy podatkowej, należy podkreślić, że może ona przyczynić się np. do wyjaśnienia i doprecyzowania stanowisk stron sporu.	**Ad 1-3, 5 Uwagi nie wymagają odniesienia się** **Ad 4.** Na tym etapie trudno jest przesądzić w jakim zakresie ta instytucja będzie stosowana. Dotychczasowa znikoma praktyka stosowania tej instytucji w sądach administracyjnych nie może wskazywać na zakres jej stosowania przez organy podatkowe. Ocena wykorzystania mediacji zostanie dokonana po 3 latach po wejściu w życie tych przepisów, co wskazano w OSR. **Ad. 6 Uwaga-nieuwzględniona** Propozycji nienaliczania odsetek za zwłokę za okres mediacji mogłaby prowadzić do niewyrażania zgody przez organy podatkowe na jej zastosowanie z uwagi na obawę przed wykorzystywaniem tej instytucji do obniżania odsetek.

			Przedmiotowa instytucja jest procedurą akcesoryjną wobec postępowania podatkowego i może zostać wszczęta na każdym jego etapie (w I i II instancji). 2.Sprawa do mediacji kierowana jest w formie postanowienia przez organ podatkowy za zgodą strony lub na jej wniosek. Takie postanowienie, podobnie jak odmawiające skierowania, nie podlega zaskarżeniu. Jest to w naszej ocenie rozwiązanie uzasadnione – mediacja jest dobrowolna zarówno dla strony jak i organu podatkowego. Ciężko zatem wyobrazić sobie sytuacje, w której jedna ze stron zaskarża postanowienie, na które wcześniej wyraziła zgodę. Przejawem zasady dobrowolności jest również wspólny wybór osoby mediatora – z listy prowadzonej przez Szefa KAS. Mediację będzie mógł również prowadzić Rzecznik Praw Podatnika, który miałby zając się ochroną mniejszych podatników. Mediacja jest ponadto jawna wyłącznie dla organu podatkowego, strony i mediatora (zasada poufności). Zgodnie z przepisami mediacja powinna zostać zakończona zasadniczo w terminie 2 miesięcy, który jednak na wniosek mediatora oraz za zgoda stron może zostać przedłużony na czas oznaczony niezbędny do zakończenia mediacji. Termin ten nie jest wliczany do terminu załatwienia sprawy. W trakcie mediacji, mediator przeprowadza jedno lub więcej posiedzeń mediacyjnych z udziałem organu podatkowego i strony w dogodnym dla nich miejscu i czasie. Przez cały ten okres konieczna jest trwała utrzymująca się zgoda strony postępowania na mediację. Mediator może być ponadto osobą, która pomoże w sformułowaniu treści umowy podatkowej między organem podatkowym a stroną. Sporządza on także niezwłocznie po zakończeniu mediacji protokół z jej przebiegu – z chwilą jego podpisania mediacja zostaje zakończona. 3.W ocenie BCC wprowadzona instytucja będzie miała pozytywny wpływ na zaufanie strony do organu podatkowego, które często zostaje nadszarpnięte przez nierówność stron wpisaną w istotę stosunku prawnopodatkowego. Sprzyja temu również przepis, który zapobiega automatycznemu przenoszeniu do akt sprawy wszystkiego, co strona lub organ podatkowy przekażą mediatorowi w trakcie postępowania mediacyjnego.	

			4.Wątpliwości nasuwa jednak wymiar / częstotliwość, w jakim mediacja będzie wykorzystywana. Wynikają one z dotychczasowej praktyki stosowania mediacji w ramach postępowania sądowo-administracyjnego, która dotychczas była stosowana w znikomym stopniu. Pomimo wszelkich zapewnień ustawodawcy oraz samej nowelizacji procedury dot. postępowania mediacyjnego w 2017 r., w minionych latach instytucja ta nie znalazła szerszego zastosowania w sądownictwie administracyjnym – z dostępnych informacji wynika, że w 2017 r. wszczęto jedno postępowanie mediacyjne w sprawie dostępu do informacji publiczne, które nie zostało zakończone do tej pory. Natomiast w latach 2015-2016 na 16 wszczętych postepowań mediacyjnych zakończono tylko jedno z nich. Kluczowym zatem jest odpowiednie przygotowanie organizacyjne i kulturowe administracji podatkowej, w tym zmiana dotychczasowego negatywnego podejścia do mediacji jako formy rozstrzygania sporów, aby uniknąć podobnego scenariusza i w przypadku mediacji na gruncie nowej Ordynacji podatkowej. 5.Zwracamy przy tym uwagę, że podstawowe znaczenie będzie miał również zakres właściwej wiedzy, umiejętności oraz zachowania bezstronności i neutralności przez mediatorów. W kontekście powyższego, w ocenie BCC mediatorem w sprawie winien zostać zatem bezstronny i neutralny ekspert posiadający odpowiednią wiedzę i umiejętności zarówno w zakresie prowadzenia postępowania mediacyjnego, jak również regulacji dotyczących prawa podatkowego. 6.Największe kontrowersje budzi jednak naszym zdaniem kwestia odsetek za zwłokę, które – zgodnie z projektowanymi regulacjami - biegną również w okresie prowadzenia mediacji. Dyskusyjne wydaje się projektowanie regulacji, zgodnie z którymi zachęca się podatnika do mediacji, w sytuacji gdy jego zgoda na taki tryb może narazić go na dodatkowe konsekwencje, w postaci wyższych odsetek. Podkreślenia wymaga fakt, że pomimo iż mediacja powinna zostać zakończona co do zasady w terminie 2 miesięcy, jej termin może być przedłużony przez organ podatkowy na wniosek mediatora za zgodą podatnika na czas niezbędny do	

			zakończenia mediacji. W ocenie BCC, warto zatem rozważyć wyłączenie okresu trwania mediacji z naliczania odsetek za zwłokę. Podkreśli to dobrą wolę obu stron postępowania mediacyjnego, która niewątpliwie powinna stanowić jego filar i główne założenie przyświecające jego uczestnikom. 7.Zgodne z wynikami przeprowadzonej przez BCC ankiety tylko 15% z przedsiębiorców biorących udział w badaniu nie jest przekonanych do efektów mediacji i uważa, że nie będzie miała ona korzystnego wpływu na prowadzoną działalność. Pozostali ankietowani przedsiębiorcy wyrazili pozytywną opinię na temat proponowanych regulacji.	
357.	**Art. 383**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W projektowanym brzmieniu § 3 tego artykułu została wprowadzona dobrowolność mediacji dla organu podatkowego i strony. Należałoby jednak postulować związanie organu podatkowego wnioskiem strony o przeprowadzenie mediacji. W pozostałych przypadkach, przeprowadzenie mediacji będzie sprowadzało się do uznaniowej decyzji organu podatkowego, co może przekreślić praktyczne zastosowanie tej instytucji. Organ podatkowy powinien móc odmówić wzięcia udziału w mediacji wyłącznie pod warunkiem spełnienia określenia wskazanych w ustawie przesłanek. Inaczej niż ma to bowiem miejsce w postępowaniu cywilnym, w postępowaniu podatkowym pozycja stron nie jest równa, a organowi może zależeć na uniknięciu mediacji. Uwzględniając, że mediacje zarządza tu de facto potencjalna strona mediacji, na organie powinny ciążyć ostrzejsze wymogi co do możliwości odmowy mediacji, gdy ich przeprowadzenia żąda strona.	**Uwaga nieuwzględniona** Dobrowolność jest jedną z fundamentalnych zasad mediacji, i nie bez powodu: warunkuje ona możliwość dojścia do porozumienia przez strony pozostające w sporze. Zobowiązywanie organu podatkowego do skierowania sprawy do mediacji nie przyniosłoby oczekiwanego efektu (nie prowadziłoby do zawarcia umowy podatkowej), lecz tylko powodowałoby przewlekanie się postępowań. Organy podatkowe należy zachęcać do mediacji~~,~~ a nie do niej przymuszać.
358.	**Art. 383 i n.**	**Związku Banków Polskich**	Zgodnie z art. 383 § 3 projektu mediacja jest dobrowolna. Może być ona zatem rozpoczęta albo z inicjatywy organu i za zgodą strony, albo z inicjatywy strony, o ile przystanie na to organ podatkowy. Przepis ten budzi obawy o niewykorzystywanie instytucji mediacji podatkowej. Proponuje się obligatoryjność procedury na żądanie strony lub wskazanie szczegółowych przesłanek na podstawie których organ może odmówić skierowania sprawy do mediacji. Proponuje się również możliwość zaproponowania osoby mediatora przez stronę postępowania i przy aprobacie organu podatkowego (aktualnie są to tylko mediatorzy wpisani na	**Uwaga nieuwzględniona** Dobrowolność jest jedną z fundamentalnych zasad mediacji, i nie bez powodu: warunkuje ona możliwość dojścia do porozumienia przez strony pozostające w sporze. Zobowiązywanie organu podatkowego do skierowania sprawy do mediacji nie przyniosłoby oczekiwanego efektu (nie prowadziłoby do zawarcia umowy podatkowej), lecz tylko powodowałoby przewlekanie się postępowań. Organy podatkowe należy zachęcać do mediacji, a nie do niej przymuszać. Rola Szefa KAS jako podmiotu prowadzącego listę mediatorów jest tylko techniczna. Warunki, jakie musi spełniać osoba fizyczna,

			listę prowadzoną przez Szefa KAS). Mediację podatkowe powinno się prowadzić także w szerszym zakresie, niż zakreślonym dla umowy podatkowej, w szczególności mediacja mogłaby dotyczyć wymiaru podatku, jego doszacowaniu - w przypadku cen transferowych.	która pragnie zostać wpisana na listę mediatorów, określają projektowane przepisy prawa. Przy ich spełnieniu Szef KAS dokonuje wpisu na listę, nie działając w warunkach uznania administracyjnego. Mediacja, i ogólniej umowa podatkowa, może być wykorzystywana w sporach dotyczących cen transferowych. Spory te nie dotyczą bezpośrednio wymiaru podatku.
359.	**Art. 383 § 2 i art. 483 § 4**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy wprowadzenie zasady, że koszty mediacji ponosi Skarb Państwa. Ewentualnie wprowadzenie co najmniej zasady, że organ podatkowy informuje podatnika o przewidywanych kosztach mediacji - skoro strona ma wyrazić na nią zgodę/ złożyć wniosek, musi wiedzieć z jakimi kosztami powinna się liczyć, skoro ma je ponosić. Informacja ta powinna wyznaczać maksymalny koszt mediacji jaką poniesie ostatecznie podatnik; zmiany wymaga również zasada, że w przypadku więcej niż jednej strony uczestniczącej w mediacji każda odpowiada za koszty solidarnie - każda powinna odpowiadać za swoją część kosztów, jako ich udział w połowie przypadającej na zobowiązanych np. wynikających z udziałów we współwłasności.	**Uwaga uwzględniona częściowo** Proponuje się wprowadzenie przepisu, zgodnie z którym przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji podatnik jest informowany o przewidywanym jej koszcie. Zgodnie z projektowanym rozporządzeniem maksymalny pułap kosztów mediacji wyznacza przepis prawa; wynosi on 2000 zł (zatem dla podatnika – połowa tej kwoty). Zakres udziału stron w mediacji, w przypadku więcej niż jednej strony uczestniczącej, nie zależy od jej udziału np. we współwłasności. Strony postępowania podatkowego biorące udział w mediacji zgodnie z zapisem art. 509§ 4 odpowiadają solidarnie za połowę kosztów mediacji.
360.	**Art. 384**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Uwzględniając zakres materii regulowanych w postanowieniu o skierowaniu sprawy do mediacji, za rozsądne należałoby uznać wprowadzenie możliwości złożenia przez stronę zażalenia na postanowienie, o którym mowa w niniejszym artykule. Zwłaszcza, że w postanowieniu organ podatkowy może swobodnie kształtować przedmiot i zakres mediacji oraz termin jej zakończenia. Pozwoliłoby to stronie na uzyskanie wpływu na przebieg mediacji, gdyby okazało się, że postanowienie organu o skierowaniu sprawy do mediacji nie zgadza się z poczynionymi wcześniej ustaleniami z organem. To samo dotyczy postanowienia o nieprzedłużeniu terminu mediacji na wniosek strony. Zmianie powinna ulec dyspozycja projektowanej treści § 8, który przewiduje, że mediacja powinna zakończyć się w terminie dwóch miesięcy od dnia wydania postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji. Od momentu wydania (a nie doręczenia) postanowienia do momentu spotkania wstępnego, o którym mowa w projektowanym art. 388 § 2 pkt 1 może upłynąć znaczny okres czasu, co może efektywnie wpływać	**Uwaga uwzględniona częściowo** Warunkiem sukcesu mediacji jest dobra wola stron sporu, które w niej uczestniczą. Niecelowe jest tworzenie przepisów zakładających brak takiej dobrej woli. Przepisy te generowałyby spory, które – nawet jeśli byłyby „wygrane” przez podatnika – nie przekładałyby się na oczekiwany efekt, tj. na zawarcie umowy podatkowej. Proponuje się uwzględnić uwagę co do art. 407 § 8 (poprzednio art. 384 § 8).

			na skrócenie mediacji. Rozsądniejsze wydaje się wprowadzenie terminu liczonego od wszczęcia mediacji, o którym mowa w projektowanym art. 388 § 1, lub nawet od daty przeprowadzenia spotkania wstępnego.	
361.	**Art. 384 § 4**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 384. § 1. Organ podatkowy kieruje sprawę do mediacji lub odmawia jej skierowania w drodze postanowienia. § 2. Przed wydaniem postanowienia o skierowaniu sprawy do mediacji organ podatkowy: 1) wyjaśnia stronie cele i zasady mediacji; 2) przyjmuje od strony zgodę na udział w mediacji oraz uzgadnia z nią osobę mediatora; 3) odbiera od mediatora zgodę na prowadzenie mediacji. § 3. Strona i mediator mogą wyrazić zgodę w dowolnej formie, także ustnie do protokołu. 4. Mediator może odmówić prowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów. Art. 386. § 1. Mediatorem prowadzącym mediację jest osoba wskazana w postanowieniu, którym mowa w art. 384 § 5. § 2. Mediator przy prowadzeniu mediacji zachowuje bezstronność i neutralność. 3. Mediator może zrezygnować z prowadzenia mediacji tylko z ważnych powodów, o których jest obowiązany niezwłocznie powiadomić organ podatkowy i stronę. § 4. Mediator zapoznaje się z aktami sprawy i ma prawo sporządzania z nich notatek, odpisów i kopii oraz nieodpłatnego otrzymania ich kopii, chyba że strona w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia, o którym mowa w art. 384 § 5, wyrazi sprzeciw wobec zapoznania się przez mediatora z aktami sprawy. § 5. Mediator ma prawo do wynagrodzenia i zwrotu wydatków związanych z prowadzeniem mediacji. Uzasadnienie: W związku z brakiem regulacji dotyczącej tego jaki podmiot będzie dokonywał oceny powodów odmowy prowadzenia mediacji, proponowany przepis prowadzić może do niekorzystnych skutków. Klauzula generalna ujęta w przepisie może być wykorzystywana przez mediatorów do uchylania się od obowiązków, co prowadzić będzie do przedłużania się postępowań.	**Uwaga nieuwzględniona** Jak wskazano w uzasadnieniu do projektu strona postępowania i organ podatkowy muszą uzgodnić osobę mediatora – dokonują jego wyboru z listy prowadzonej przez Szefa KAS. Swoboda wyboru mediatora ma ogromną rolę dla jej powodzenia – musi to być osoba, którą uczestnicy sporu (osoby reprezentujące organ podatkowy oraz stronę postępowania) darzą zaufaniem i która jest przez nie oceniana jako najbardziej odpowiednia do poprowadzenia mediacji w danej sprawie. Zatem można założyć, że ani organ ani strona postępowania wyrażająca zgodę lub wnioskująca o mediację wybierając mediatora nie wybiorą mediatora, który będzie uchylał się od obowiązków.

			Z drugiej strony, w przypadku przyjęcia jej wąskiej interpretacji, może prowadzić do podejmowania się przez mediatorów mediacji w przypadkach, w których nie powinno to mieć miejsca, np. w przypadku braku obiektywności mediatora.	
362.	**Art. 385**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Wątpliwości budzi brak ustawowego wskazania wymogów co do osoby mediatora. Samo wskazanie, że mediację prowadzi mediator wpisany na listę prowadzoną przez Szefa KAS zdaje się być niewystarczające. Należy postulować wprowadzenie jawnych, ustawowych kryteriów osób mogących pełnić funkcję mediatora i ubiegać się o tę funkcję. Za niewłaściwe należy uznać odwołanie się w tej kwestii do rozporządzenia Ministra Finansów, zgodnie z projektowanym art. 393.	**Uwaga uwzględniona** Regulacja warunków wpisu na listę powinna zostać przeniesiona z rozporządzenia wykonawczego do ustawy.
363.	**Art. 385 § 5**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 385. § 1. Mediację prowadzi mediator wpisany na listę mediatorów. § 2. Listę mediatorów prowadzi Szef Krajowej Administracji Skarbowej. § 3. W przedmiocie wpisu na listę mediatorów i skreślenia z tej listy Szef Krajowej Administracji Skarbowej wydaje decyzję. § 4. Mediatorem jest także Rzecznik Praw Podatnika. § 5. Do mediatora stosuje się odpowiednio przepisy art. 102 § ~~1-4~~ **1-6**. Uzasadnienie: Podobnie jak w przypadku opinii wydawanych przez Radę, o których mowa w pkt. 4 uwag szczegółowych postulujemy objęcie włączeń mediatorów zakresem art. 102 § 1-6. Rozwiązanie w postaci wyłączenia mediatora na żądanie jego lub strony i jednoczesne nadanie wyłączeniu charakteru postanowienia powinny mieć wobec nich zastosowanie. Stanowić to będzie gwarancję ich bezstronności i obiektywności.	**Uwaga uwzględniona**
364.	**Art. 386**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Dziwi instytucja zaproponowana w § 4 tego artykułu, na mocy której strona może wyrazić sprzeciw przed udostępnieniem mediatorowi akt sprawy. W projekcie brak jest skutku w postaci zaprzepaszczenia mediacji w takiej sytuacji, a trudno sobie wyobrazić, by mediator mógł efektywnie wpływać na osiąganie konsensusu bez znajomości akt sprawy. Należy postulować wykreślenie wskazanej regulacji, zwłaszcza, że	**Uwaga nieuwzględniona** Ratio legis regulacji zostało objaśnione w uzasadnieniu projektu. W uzasadnieniu wskazano, że nie jest zatem wykluczone prowadzenie mediacji bez zapoznawania się mediatora z aktami sprawy (nie jest to osobliwość w porównaniu z mediacją prowadzoną w ramach lub na potrzeby rozwiązywania sporów w sprawach innych niż podatkowe). Niezależnie warto wskazać, że

			mediacja podejmowana będzie przecież na wniosek lub za zgodą strony, która powinna być świadoma konieczności udostępnienia mediatorowi akt sprawy.	podobny przepis jest zawarty w art. 96i kpa.
365.	**Art. 387**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Należy postulować wprowadzenie możliwości złożenia zażalenia na postanowienie organu o odwołaniu mediatora z urzędu w sytuacjach, o których mowa w projektowanym § 1 pkt 2 i 4 tego artykułu. W przeciwnym razie organ będzie mógł dowolnie odwołać mediatora, stwierdzając istnienie "innych uzasadnionych okoliczności" lub nawet "utraty zaufania". Może to wpłynąć na bezstronność mediatora, który nie będzie miał pełnej swobody działania i argumentacji wiedząc, że w przypadku jego odwołania nie na wniosek strony, ta nie będzie mogła zareagować.	**Uwaga nieuwzględniona** Mediator musi cieszyć się zaufaniem obu stron pozostających w sporze, zatem także organu podatkowego. Wskazać należy, że strona ma takie same uprawnienia w tym zakresie jak organ podatkowy, który ma obowiązek („odwołuje") odwołania mediatora na wniosek strony we wskazanych przypadkach..
366.	**Zmiana art. 387 poprzez wykreślenie pkt. 2 w § 1**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Posłużenie się w powyższym przepisie klauzulą generalną „utraty zaufania do mediatora" stanowić może przyczynę do częstego odwoływania mediatorów, co prowadzić będzie do przedłużania się postępowań. Z racji na brak zobiektywizowanych kryteriów braku zaufania przepis może być wykorzystywany przez podmioty uczestniczące w postępowaniu do rozpoczynania na nowo kolejnych postępowań. W celu zachowania zasady szybkości prowadzenia postępowania postulujemy wykreślenie pkt 2 w § 1 art. 387.	**Uwaga nieuwzględniona** Mediator musi cieszyć się zaufaniem stron pozostających w sporze. Wzgląd ten należy uznać za nadrzędny wobec szybkości postępowania.
367.	**Art. 388**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Pozytywnie należy ocenić wprowadzenie formy spotkania wstępnego, na którym mediator wyjaśnia stronom szczegóły dotyczące postępowania. Powinno to wesprzeć podatników w poruszaniu się po instytucji mediacji i zwiększyć szanse na ich powodzenie. Interesującym rozwiązaniem jest również możliwość prowadzenia mediacji na odległość, gdy zorganizowanie spotkania w cztery oczy będzie niemożliwe. Pozwoli to uniknąć fiaska mediacji ze względu na brak dostępnych terminów.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
368.	**Art. 391**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Zawarty w niniejszym artykule zakaz powoływania się w toku postępowania podatkowego na nieznane wcześniej organowi dokumenty lub informacje konstruuje istotną dla strony gwarancję procesową. Pozwala jej na udostępnianie w toku mediacji, bez ryzyka ich późniejszego wykorzystywania przeciwko niej, pewnych okoliczności lub materiałów źródłowych, których strona, z dowolnych względów, nie chce przekazać organowi w ramach postępowania.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

369.	**Art. 392**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Zawarty w tym artykule zakaz powoływania się w toku postępowania na propozycje składane w toku negocjacji w postępowaniu mediacyjnym w zakresie innym niż wynikający z zawartej umowy podatkowej stanowi istotną gwarancję dla strony postępowania. Brak możliwości wykorzystania materiałów z mediacji w postępowaniu pozwoli stronie na większą swobodę w trakcie mediacji i zapewni prawno-procesową ochronę przed wykorzystaniem oświadczeń podawanych przez nią w dobrej wierze w toku mediacji przeciwko niej.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
370.	**Art. 393**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Proponowana delegacja ustawowa, upoważniająca Ministra właściwego do spraw finansów również do określenia warunków, jakie powinien spełniać mediator wydaje się zbyt szeroka. Rozporządzenie powinno zostać ograniczone do kwestii technicznych związanych z wpisem na listę i jej prowadzeniem, kwestie osoby mediatora powinny zostać wskazane w akcie rangi ustawowej.	**Uwaga uwzględniona** Regulacja warunków wpisu na listę powinna zostać przeniesiona z rozporządzenia wykonawczego do ustawy.
371.	**Art. 393**	**Polska Izba Biegłych Rewidentów**	Uważamy, iż biegli rewidenci powinni mieć zagwarantowane prawo świadczenia posługi mediatora, a warunkiem wystarczającym w tym zakresie powinno być wyłącznie złożenie wniosku o wpis na listę mediatorów. Przemawiają za tym doświadczenie, wiedza i niezbędne umiejętności oraz ustawowe gwarantowanie bezstronności i neutralności biegłych rewidentów, w szczególności ze względu na zapisy szczegółowe kodeksu etyki, a także ze względu na okoliczność, iż biegli rewidenci nie posiadając uprawnień procesowych, są wobec podatnika neutralni i obiektywni.	**Uwaga nieuwzględniona** Brak podstaw do wprowadzania takiej preferencji dla biegłych rewidentów. Warto zwrócić uwagę, że prawo automatycznego wpisu nie zostało przewidziane nawet dla doradców podatkowych.
372.	**Dział III Rozdział 12 Postępowanie uproszczone**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Wprowadzenie modelu postępowania uproszczonego zasługuje na pochwałę. Słusznie wskazuje się w uzasadnieniu do projektu, że obecnie postepowanie dotyczące 50 zł i 500 mln zł prowadzone jest wg tych samych reguł. Obciąża to nadmiernie organy podatkowe i powoduje, że koszty postepowania są bardzo wysokie, często przekraczające kwotę uzyskanego podatku. Wprowadzenie uproszczonego trybu postępowania powinno zwiększyć ekonomikę procesową i pozwolić administracji skarbowej na skupienie się na prowadzeniu najistotniejszych postępowań podatkowych, z zyskiem dla budżetu.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

373.	**Dział III Rozdział 12 Postępowanie uproszczone i art. 330**	**Business Centre Club**	1.W ocenie BCC, wprowadzenie możliwości: • prowadzenia przez organy podatkowe uproszczonego postępowania podatkowego, oraz • niewszczynania i umarzania wszczętego z urzędu postępowania podatkowego, jeżeli spodziewana kwota podatku nie przekracza 50 zł – korzystnie wpłynie na szybkość działania organów podatkowych, na czym także skorzystają podatnicy. 2.Należy ocenić pozytywnie możliwość prowadzenia postępowania uproszczonego nie tylko ze względu na kwotę, ale także, gdy rozstrzygnięcie może być wydane na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę łącznie z wnioskiem o wszczęcie postępowania, faktów powszechnie znanych, faktów znanych z urzędu organowi lub możliwych do ustalenia na podstawie informacji, ewidencji, rejestrów do których organ ma dostęp – zdecydowanie rozszerza to liczbę ewentualnych postępowań uproszczonych co powinno rzeczywiście usprawnić działania aparatu skarbowego. 3.W ocenie BCC w tym zakresie w projekcie brakuje jednak regulacji dotyczących kwestii, ile czasu przysługuje podatnikowi na wyrażenie bądź odmowę wyrażenia zgody na przeprowadzenie postępowania uproszczonego. Zasadnym byłoby wprowadzenie takiego zapisu do nowej Ordynacji podatkowej. 4.Równocześnie pozytywnie należy ocenić rozwiązanie polegające na niewszczynaniu oraz umarzaniu wszczętego z urzędu postępowania podatkowego, jeżeli spodziewana kwota podatku do zapłaty nie przekracza 50 zł. Warto podkreślić, że prawie połowa ankietowanych przedsiębiorców opowiada się za wprowadzeniem postępowania uproszczonego, natomiast zdecydowana większość jest za wdrożeniem w życie instytucji niewszczynania oraz umarzania postępowania podatkowego, jeżeli spodziewana kwota podatku nie przekracza 50 zł – z zastrzeżenie jednak, że wskazana kwota powinna być większa.	**Ad 1 i 2 Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.** **Ad 3 Uwaga uwzględniona** Na wyrażenie zgody na „tryb" uproszczony Proponuje się termin 3 dni. **Ad 4 Uwaga nieuwzględniona** Z przeprowadzonych analiz wynika, że kwota 50 zł jest optymalna. Wprowadzenie tego przepisu nie może być traktowane jako udzielanie ulgi w spłacie, a tak mogłoby być w razie większej kwoty.
374.	**Art. 394 § 1 pkt 2**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Co do zasady słusznym jest wprowadzenie postępowań uproszczonych, jednak wątpliwość budzi: - wprowadzenie kryterium finansowego, ponieważ powstaje pytanie czy stosunkowo niewielka kwota wymiaru powinna uzasadniać odstąpienie od zasad informowania; zawiły	**Uwaga nieuwzględniona** Strona postępowania ma pełne władztwo nad prowadzeniem postępowania w tym trybie i w każdej chwili może ten tryb negować. Należy pozostawić do oceny stronie postępowania, czy bardziej zależy jej na pełnym postępowaniu podatkowym, ale

			problem prawny nie zawsze musi generować wysoki wymiar podatku. Ponadto wprowadzenie podziału postępowań w zależności od wysokości wymiaru sugeruje, że rezultaty finansowe są dla ustawodawcy istotniejsze niż praworządność i budowanie kultury prawnej. - możliwość nadużywania uproszczonego postępowania w stosunku do podatników, co w konsekwencji może prowadzić do złamania zasady proporcjonalności w prawie podatkowym, jako przykład podawany jest kazus dotyczący podatku YAT, gdzie okresem rozliczeniowym jest miesiąc, można przeprowadzić 60 postępowań (tj. za okres 5 lat przewidzianych na wymiar podatku), jeżeli kwota wymiaru każdorazowo nie przekroczy 5 tys., w efekcie podatnik w jednym momencie może zostać obciążony kwota 300 tys. zł, np. na skutek drobnego błędu, ale powtarzanego co miesiąc.	prowadzonym dłużej, czy na szybkim załatwieniu sprawy.
375.	**Art. 394 – art. 399**	**Business Centre Club**	W dziale III rozdziale 12 Nowej Ordynacji Podatkowej proponuje się wprowadzenie trybu uproszczonego rozpoznania sprawy strony postępowania (podatnika, płatnika, inkasenta, osoby trzeciej). Postępowanie to ma cechować się krótkim terminem załatwienia sprawy (14 dni) oraz brakiem postępowania wyjaśniającego, co ma maksymalnie przyspieszyć wydanie decyzji administracyjnej. Podobny w swoich założeniach tryb procedowania został już uregulowany w Kodeksie postępowania administracyjnego. Procedury uproszczone powiązane są z wagą sprawy. Należy w pełni się zgodzić z projektodawcą, że prowadzanie postępowania podatkowego na zasadach ogólnych w sprawach mniejszej wagi jest nieefektywne i powoduje duże koszty, często przekraczające kwoty podatku. Rozpoznanie sprawy w trybie uproszczonym będzie w pełni zależne od woli strony postępowania. Strona ma wybór, w jaki sposób prowadzić postępowanie podatkowe. Wola strony może się uzewnętrznić w ramach jej wniosku (postępowanie na wniosek) lub jako jej zgoda (postępowanie z urzędu). Do momentu wydania decyzji podatkowej strona może cofnąć swoją zgodę na tryb uproszczony. Przesłankami trybu uproszczonego będzie: 1) możliwość rozstrzygnięcia sprawy na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę łącznie z wnioskiem o wszczęcie postępowania, faktów powszechnie znanych,	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

			faktów znanych z urzędu organowi, przed którym toczy się postępowanie lub możliwych do ustalenia samodzielnie przez organ; 2) niska kwota wymiaru, tj. do 5000 zł. Postępowanie uproszczone daje szansę, że decyzja podatkowa zostanie wydana od razu przez organ, co daje korzyści dla strony, która otrzyma informację o swojej sytuacji podatkowej w niekrótkim czasie. Z tego powodu ustawodawca rezygnuje z wydawania postanowienia o wszczęciu postępowania. Datą wszczęcia postępowania uproszczonego będzie natomiast data wyrażenia przez stronę zgody na takie postępowanie. Nowe przepisy mają również zobowiązywać organ podatkowy do informowania o możliwości rozstrzygnięcia sprawy w trybie uproszczonym, jeśli postępowanie podatkowe już się toczy. W wypadku natomiast, gdyby odpadły podstawy do stosowania uproszczonej procedury, organ podatkowy będzie obowiązany zawiadomić o tym stronę i prowadzić dalej sprawę w zwykłym trybie i pełne postępowanie wyjaśniające. Uproszczenie będzie się również przekładać na samą decyzję. Jedynie na wniosek strony organ podatkowy będzie uzasadniał swoją decyzję. Niezależnie od tego, czy taka decyzja będzie miała uzasadnienie czy nie będzie ona podlegać zaskarżeniu, co wydaje się właściwe z uwagi na konstytucyjne prawo jednostki do zaskarżania decyzji organów władzy publicznej (art. 78 Konstytucji RP). Postępowanie uproszczone będzie dotyczyło jedynie postępowania przed organem pierwszej instancji. Postępowanie odwoławcze będzie prowadzone na ogólnych zasadach. Podobnie procedura uproszczona nie będzie obejmować m.in. trybów nadzwyczajnych, udzielania ulg w spłacie oraz w sprawach z uczestnictwem wielu stron. Projektowany model postępowania uproszczonego należy w pełni poprzeć jako dobry krok w zmniejszaniu formalizmu w sprawach podatników, co stanowi jeden z problemów współczesnej administracji.	
376.	**Art. 394**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Należy zwrócić uwagę na ograniczenia w zakresie możliwości prowadzenia postępowania uproszczonego, prowadzonego na wniosek strony lub za jej zgodą. O ile racjonalne jest wprowadzenie trybu uproszczonego tam, gdzie rozstrzygnięcie może być wydane na podstawie dowodów przedstawionych przez stronę, więc nie jest konieczne	**Uwaga nieuwzględniona** Limit 5 tys zł jest adekwatny, tym bardziej że procedura będzie zupełnie nowa. Zbyt wysoka kwota może zniechęcać do korzystania z tej procedury. Rozważenie co do podwyższenie limitu winno mieć miejsce na podstawie praktycznych doświadczeń ze stosowania tej procedury. Ocena wykorzystania

			prowadzenie postępowania dowodowego, o tyle zaproponowana przewidywana kwota wymiaru, wynosząca 5 000 zł, wydaje się zbyt niska. Rozumiejąc, że zamierzeniem jest wyeliminowanie długotrwałych postępowań, których koszty prowadzenia przekraczają wysokość wymiaru, należy jednak podnieść, że zaproponowana kwota jest zbyt mała, by efektywnie wpłynąć na wyeliminowanie "małych spraw" z normalnego trybu. Wartość przedmiotu sprawy w sprawach podatkowych waha się zazwyczaj w większych kwotach, co uzasadnia podwyższenie tego progu do 25 000 zł.	postępowania uproszczonego zostanie dokonana po 3 latach po wejściu w życie tych przepisów, co wskazano w OSR. Nadto w zakresie wynikającym z § 1 pkt 1 nie ma ograniczenia kwotowego, więc strona może zaakceptować postępowanie uproszczone w wyższej kwocie.
377.	**Art. 394**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Proponujemy rozważenie zwiększenia kwoty, do której organ mógłby przeprowadzić postępowanie uproszczone. Wskazana w projektowanym przepisie kwota wymiaru 5.000 zł wydaje się kwotą zbyt niską, co może przesądzić o rzadkim korzystaniu przez podatników z tej możliwości, która w zamierzeniu ma przyspieszyć postępowania prowadzone przez organy podatkowe.	**Uwaga nieuwzględniona** Limit 5 tys zł jest bardziej adekwatny, tym bardziej że procedura będzie zupełnie nowa. Zbyt wysoka kwota zniechęcać do korzystania z tej procedury. Rozważenie co do podwyższenie limitu winno mieć miejsce na podstawie praktycznych doświadczeń ze stosowania tej procedury. Ocena wykorzystania postępowania uproszczonego zostanie dokonana po 3 latach po wejściu w życie tych przepisów, co wskazano w OSR. Nadto w zakresie wynikającym z § 1 pkt 1 nie ma ograniczenia kwotowego, więc strona może zaakceptować postępowanie uproszczone w wyższej kwocie.
378.	**Art. 394**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy rozważenie zwiększenia kwoty, do której organ mógłby przeprowadzić postępowanie uproszczone. Wskazana w projektowanym przepisie kwota wymiaru 5.000 zł wydaje się kwotą zbyt niską, co może przesądzić o rzadkim korzystaniu przez podatników z tej możliwości, która w zamierzeniu ma przyspieszyć postępowania prowadzone przez organy podatkowe	**Uwaga nieuwzględniona** Przedstawione w uzasadnieniu analizy wskazują, że kwota 5 tys. jest w obecnych realiach odpowiednia. Nadto w zakresie wynikającym z § 1 pkt 1 nie ma ograniczenia kwotowego, więc strona może zaakceptować postępowanie uproszczone w wyższej kwocie. Limit 5 tys zł jest bardziej adekwatny, tym bardziej że procedura będzie zupełnie nowa. Zbyt wysoka kwota zniechęcać do korzystania z tej procedury. Rozważenie co do podwyższenie limitu winno mieć miejsce na podstawie praktycznych doświadczeń ze stosowania tej procedury. Ocena wykorzystania postępowania uproszczonego zostanie dokonana po 3 latach po wejściu w życie tych przepisów, co wskazano w OSR.
379.	**Art. 395**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Wprowadzenie możliwości wyrażenia zgody w formie elektronicznej zasługuje na pełną pochwałę i wpisuje się w dążenia do zinformatyzowania postępowania. Niemniej, wskazana forma komunikacji wciąż jest mało popularna wśród podatników, co sprawi, że ciężar pozyskiwania zgody zostanie zrzucony na jej pozyskiwanie telefonicznie. Trudno	**Uwaga nieuwzględniona** Postępowanie uproszczone nie może zawierać w sobie procedury wstępnej (uzyskiwania zgody), która może okazać się dłuższa niż zasadnicze postępowanie. Tak by było w razie konieczności pisemnego występowania o zgodę i oczekiwanie na doręczenie pisma oraz stanowiska strony. Z perspektywy strony takie

			rzec, czy jest to dobre rozwiązanie, zwłaszcza, że jedynym dowodem na udzielenie zgody i przeprowadzenie rozmowy będzie adnotacja sporządzona przez organ. Rozsądniejsze, zwłaszcza w kontekście proponowanego § 4, wydaje się w przypadku niemożności uzyskania zgody drogą elektroniczną postawienie na formę pisemną lub pozyskanie zgody ustnie do protokołu.	działanie mogłoby nosić znamiona przewlekłości.
380.	**Art. 399**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	W art. 399 Ordynacji powinno znaleźć się wskazanie co mieści się pod pojęciem uzasadnienia faktycznego i prawnego lub odesłanie do definicji uzasadnienia faktycznego i prawnego zawartego w art. 413 projektu.	**Uwaga nieuwzględniona** Z art. 439 wynikają wymogi ogólne każdej decyzji, odsyłanie do tego przepisu akurat w przypadku decyzji, o której mowa w art. 425jest zbędne.
381.	**Art. 399**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Zwieńczenie postępowania uproszczonego decyzją, która nie zawiera uzasadnienia nie powinno wpłynąć negatywnie na gwarancje procesowe strony, zwłaszcza, że postępowanie to będzie prowadzone za aprobatą strony, a zagwarantowane w § 2 tego artykułu uprawnienie do żądania uzasadnienia gwarantuje możliwość kontroli instancyjnej wydanej decyzji. Należy jednak zastanowić się, czy sprowadzenie roli postępowania uproszczonego do skrócenia czasu jego przebiegu (w ramach regulacji o załatwianiu spraw) jest wystarczające, zwłaszcza w kontekście spraw prowadzonych w tym trybie ze względu na przewidywaną niską wartość wymiaru. W założeniu, w postępowaniu uproszczonym nie przeprowadza się postępowania dowodowego. Wskazane jest racjonalne i rozsądne w przypadkach, o których mowa w projektowanym art. 394 § 1 pkt 1. Pytanie jednak, co w przypadku spraw prowadzonych w tym trybie ze względu na przewidywaną niską wartość wymiaru, które przecież nierzadko mogą wymagać przeprowadzenia dowodów. Istota postępowania uproszczonego sprowadzi się wtedy w zasadzie do skrócenia czasu jego nominalnego przebiegu do 14 dni (zgodnie z projektowanymi regulacjami o załatwianiu spraw) i ograniczenia rozstrzygnięcia o usunięcie odwołania. Tymczasem, nic nie stoi na przeszkodzie, by postępowanie uproszczone, po upływie 14 dniowego terminu, przedłużyć na kolejne okresy (vide: projektowany art. 396). Osłabi to znacznie znaczenie tej formy, zwłaszcza w kontekście projektowanego art. 398 § 1, który zezwala na powrót do "normalnego" trybu postępowania po ustaniu przesłanek. W istocie w małych sprawach uproszczenie	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się** **Uwaga uwzględniona w zakresie wskazania, że w postępowaniu uproszczonym nie przeprowadza się niektórych dowodów**

			postępowania może mieć charakter iluzoryczny. Zatem rozsądne byłoby wprowadzenie dodatkowych ograniczeń, i wskazane wprost, że w postępowaniu uproszczonym nie przeprowadza się niektórych dowodów (np. opinii biegłego, przesłuchania świadków innych niż strona, etc.), aby sprawić, że postępowania o niskiej przewidywanej kwocie wymiaru będą w istocie uproszczone. Dodatkowo można rozważyć możliwość rezygnacji przez organ z wyznaczania terminu na wypowiedzenie się.	
382.	**Art. 400**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Wśród przesłanek obligatoryjnego zawieszenia powinien być brak organów upoważnionych do działania w imieniu spółki do czasu prawomocnego ustanowienia kuratora.	**Uwaga nieuwzględniona** Taka okoliczność wiąże się z utratą przez stronę lub jej przedstawiciela ustawowego zdolności do czynności prawnych i wynika z art. 426 § 1 pkt 4.
383.	**Art. 403**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowany artykuł przewiduje wprowadzenie fakultatywnego zawieszenia postępowania, jeżeli inne postępowanie lub rozstrzygnięcie może mieć wpływ na treść wydanej decyzji, we wszystkich sprawach a nie wyłącznie w przedmiocie ulg w spłacie zobowiązań. Wskazane rozwiązanie należy ocenić pozytywnie. Pozwoli ono stronom na wpływanie na bieg postępowania podatkowego w sytuacjach, w których równolegle będzie toczyć się inne postępowanie (w tym sądowe), mogące wpłynąć na rozstrzygnięcie. Wcześniejsze ograniczenie zawieszenia na wniosek strony wyłącznie do ulg w zapłacie zobowiązań podatkowych było zdecydowanie zbyt wąskie.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
384.	**Art. 404**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Instytucja zawieszenia postępowania, gdy przeciwko tej samej stronie toczy się w podobnym stanie faktycznym inne postępowanie podatkowe lub sądowo-administracyjne, zasługuje na aprobatę. Rozwiązanie to pozwoli na zwiększenie ekonomiki postępowania. Obecnie organy prowadzą częstokroć kilka równoległych postępowań w tych samych realiach i okolicznościach (gdzie różnią się tylko badane okresy), a wydane tak decyzje są równolegle skarżone przez stronę. Tworzy to niepotrzebny obraz wielokrotnego powtarzania tej samej argumentacji, albo konieczność kaskadowego powtarzania decyzji wydanych za inne okresy we późniejszych sprawach, w czasie gdy strona dysponuje już wyrokiem lub korzystną decyzją wyższej instancji. Dzięki projektowanej instytucji, organ będzie mógł "wstrzymać się" z rozstrzygnięciem do rozwiązania	**Uwaga nieuwzględniona** Zawieszenie postępowania w tym przypadku nie jest klasycznym zawieszeniem z urzędu, ale jest wynikiem „porozumienia” organu i strony. Zmniejszenie stawki naliczanych odsetek za zwłokę w sposób oczywisty zniechęci organ do stosowania tej instytucji, a nadto byłoby traktowane jako pomoc publiczna.

			podobnych spraw, co pozwoli uniknąć mnożenia podobnych czynności procesowych lub pozwoli na uniknięcie dalszego brnięcia przez organ w kolejne postępowania, w czasie gdy kolejne zakończyły się dla strony pozytywnymi rozstrzygnięciami. Dodatkowo postulujemy, aby w okresie zawieszenia naliczana była opłata prolongacyjna a nie odsetki za zwłokę.	
385.	**Art. 406**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Pozytywnie należy ocenić rozszerzenie przesłanki zawieszenia na wszystkie postępowania wszczynane przez stronę.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
386.	**Art. 412**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W przypadku procedury współdziałania rozszerzono uprawnienia organu prowadzącego postępowanie od możliwość zarządzenia posiedzenia, które miałoby przyczynić się do przyspieszenia zajęcia stanowiska przez organ współdziałający. Rozwiązanie to należy ocenić pozytywnie, przyczyni się do zwiększenia ekonomiki postępowania.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
387.	**Art. 413**	**PGE SA**	Projekt nie zakłada zobowiązania organu podatkowego do precyzyjnego wskazania wysokości zaległości podatkowej. Owszem, tak jak obecnie, organy podatkowe rozstrzygając wskazują kwotę zobowiązania podatkowego, ale w przeważającej części podatnik musi sam dokonywać wyliczenia tzn. podają kwotę zobowiązania podatkowego w PIT lub CIT, ale już nie wskazują zaległości podatkowej. W przypadku tych podatków ustalenie zaległości podatkowej jest stosunkowo proste. Jednakże w przypadku podatku VAT gdzie podatnik może wykazać zwroty za poszczególne miesiące, podatek naliczony do przeniesienia lub podatek należny do zapłaty w różnych konfiguracjach organy podatkowe wykazują jedynie, że podatek zwrócony określiły w innej wysokości i do przeniesienia w innej a obok tego podatek należny. Wskazanie zaległości podatkowej w kwotach łącznych za okresy rozliczeniowe znacznie uprościłoby postępowanie, podatnik miałby wiedzę, jaka kwota jest do zapłaty i została literalnie wymieniona w decyzji. Odrębna kwestia to naliczanie odsetek, z decyzji również powinna wynikać kwota odsetek do zapłaty wyliczonych na dzień wydania decyzji (niekiedy organy podatkowe w PIT oraz CIT ujmują kwotę odsetek). Obecnie przepisy przewidują okresy, za które odsetek się nie nalicza (przedłużenie	**Uwaga nieuwzględniona** Kwota zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę jest dynamiczna i może zmieniać się wraz z wpłatami oraz zaliczeniami nadpłat lub zwrotów podatku. To stan faktyczny, a nie prawny. Decyzja określająca te kwoty byłaby permanentnie nieaktualna, nawet już w dniu jej wydania i wymagałaby ciągłej aktualizacji. Wbrew pozorom taka decyzja podająca inną kwotę zaległości niż wynika bieżących rozliczeń dezorientowałaby stronę. Spór co do wysokości zaległości oraz kwoty odsetek aktualizuje się zasadniczo w momencie zaliczenia wpłaty lub nadpłaty i zaskarżając postanowienie w tych kwestiach strona może dochodzić swoich racji co do prawidłowości obliczenia odsetek za zwłokę.

			postępowania), jednakże obok tego jest przepis nakazujący naliczanie odsetek, jeżeli opóźnienie nastąpiło bez winy organu albo, do którego przyczynił się podatnik lub jego pełnomocnik. Subiektywnie organ podatkowy może przyjąć naliczanie odsetek z przerwami a także bez przerw w zależności od własnego uznania. Takie przepisy są proponowane także w projekcie. Zatem w niektórych podatkach szczególnie VAT, o wysokości kwoty odsetek do zapłaty zwykle podatnik dowiaduje się z tytułu wykonawczego, który także nie ujmuje sposobu rozliczenia odsetek (okresy przerw). Kolejna rzecz to podstawy prawne i uzasadnienie faktyczne, organ podatkowy musi być zobowiązany do podania podstaw prawnych i uzasadnienia rozstrzygnięcia a zatem także do naliczania odsetek. Rozwiązanie, w którym kwota odsetek zostałaby ujęta w decyzji wraz z uzasadnieniem prawnym i faktycznym do naliczania odsetek z przerwami oraz bez przerw pozwoliłoby na polemikę w odwołaniu z organem podatkowym, co do sposobu powstawania przerw oraz przyczynienia się bądź nie organu podatkowego do przedłużenia postępowania. Minusem byłoby wydłużenie czasu na rozstrzygnięcie odwołania przez organ odwoławczy. Autorzy publikacji prasowych postulują wprowadzenie do procedury osobnego rozstrzygnięcia o naliczaniu odsetek, które podlegałoby zaskarżaniu.	
388.	**Art. 416**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Pozytywnie należy zaopiniować możliwość żądania uzupełnienia decyzji organu odwoławczego o wskazanie okoliczności, które organ pierwszej instancji powinien uwzględnić przy ponownym rozpatrywaniu sprawy, na wypadek, gdyby decyzja rozstrzygnięcia tego nie zawierała.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
389.	**Art. 420**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Pozytywnie należy zaopiniować obowiązek obligatoryjnego wskazania w treści postanowienia pouczenia o terminie wykonania obowiązku wynikającego z postanowienia. Pozwoli to uniknąć stronom negatywnych skutków procesowych związanych z ewentualnymi opóźnieniami wynikającymi z niewiedzy.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
390.	**Dział III Rozdział 16 Odwołania**	**Business Centre Club**	1.Regulacje związane z tematyką odwołań w projekcie nowej Ordynacji podatkowej w znacznym stopniu zostały zachowane jako przepisy, które zostały sprawdzone w praktyce i nie budzą większych wątpliwości.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

			Z drugiej strony w projekcie nowej Ordynacji podatkowej wprowadzono kilka nowych rozwiązań, które mogą okazać się szczególnie istotne z punktu widzenia podatników. 2.Najistotniejszą w ocenie BCC zmianą w zakresie regulacji dotyczących odwołań jest stworzenie podatnikowi możliwości bezpośredniego wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu I instancji – bez potrzeby przechodzenia przez całą ścieżkę odwoławczą na etapie organu II instancji. W takim wypadku skarga do sądu została jednak ograniczona tylko do zarzutów związanych z naruszeniem prawa materialnego, tj. dopuszczenia się przez organ podatkowy błędu w wykładni przepisów prawa podatkowego lub niewłaściwej oceny co do ich zastosowania na tle konkretnego przypadku. 3.W ocenie BCC możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu pierwszej instancji bez konieczności składania odwołania jest bardzo dobry rozwiązaniem. Należy bowiem zauważyć, że bardzo często konieczność wyczerpania środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym, a tym samym uprzednie złożenie odwołania i rozpatrzenie go przez organ odwoławczy by móc skorzystać z instytucji skargi do sądu administracyjnego stanowiła dla podatników spore utrudnienie w uzyskaniu dla nich korzystnego rozstrzygnięcia sprawy podatkowej, zwłaszcza w sytuacjach gdzie nie było wątpliwości co do stanu faktycznego, a jedynie co do wykładni prawa. Jest to tym bardziej uzasadnione, że w większości spraw organy podatkowe drugiej instancji podtrzymują stanowisko co do prawa wyrażone na wcześniejszym etapie postępowania a tym samym konieczność wniesienia odwołania wydłuża niepotrzebnie czas na ostateczne zakończenia sprawy podatkowej. W związku z powyższym w naszej ocenie w niektórych przypadkach racjonalne jest skorzystanie z projektowanego uprawnienia i złożenie skargi do sądu administracyjnego bez konieczności uprzedniego składania odwołania. 4.Równie istotną zmianą z punktu widzenia podatników jest wydłużenie do 30 dni (z obecnych 14) terminu na wniesienie przez podatnika odwołania od decyzji organu pierwszej instancji.	

			Argumentacją przemawiająca za pozytywną oceną takiego rozwiązania jest coraz bardziej zawiły charakter postępowań podatkowych. Dzięki tej zmianie podatnicy będą mogli o wiele lepiej przygotować się do sformułowania zarzutów odwołania i ich odpowiedniego uzasadnienia. Oczywiście, w sprawach mniej skomplikowanych, nic nie będzie stać na przeszkodzie, aby podatnik złożył odwołanie szybciej. 5.Przedstawiony projekt zakładała również poszerzenie gwarancji wynikających z zakazu orzekania na niekorzyść odwołującego się (z łac. reformationis in peius). Zgodnie z proponowanymi przepisami, organ odwoławczy jak również organ podatkowy którego decyzja została uchylona, ponownie rozpatrując sprawę nie będą mogli wydać decyzji na niekorzyść strony (tzw. pośredni zakaz reformationis in peius), chyba że poprzednia decyzja obejmowała wady zmierzające do stwierdzenia jej nieważności lub wznowienia postępowania z urzędu. W konsekwencji nie tylko organ odwoławczy nie będzie mógł pogarszać sytuacji odwołującej się strony, lecz również nie będzie mógł tego zrobić organ pierwszej instancji – czego nie ma w obowiązujących przepisach – w sytuacji gdy sprawa zostanie mu przekazana do ponownego rozpoznania. W naszej ocenie rozszerzenie zakresu obowiązywania zasady reformationis in peuis w postępowaniu podatkowym jest korzystaną zmianą dla podatników, która na pewno pozytywnie wpłynie na relację pomiędzy organami a podatnikami oraz zwiększy ich poczucie bezpieczeństwa w przypadku wnoszenia odwołań od decyzji podatkowych. 6.Warto podkreślić, że 60% ankietowanych przez BCC przedsiębiorców pozytywnie odniosło się do proponowanych zmian, podkreślając jednak że w ich ocenie termin, w którym organy odwoławcze są uprawnione do wydania decyzji określającej wysokość zobowiązania podatkowego nie powinien jednakże przekroczyć 5 lat od dnia upływu terminu płatności podatku. W ocenie BCC kierunek proponowanych zmian w zakresie regulacji dotyczących wnoszenia odwołań od decyzji podatkowych generalnie uważamy za słuszny. Zarówno wydłużenie czasu na wniesienie odwołania od decyzji organu pierwszej instancji jak i poszerzenie gwarancji wynikających z	

			zakazu orzekania na niekorzyść odwołującego się to istotnie oraz korzystne zmiany na rzecz podatnika.	
391.	**Art. 423 – art. 437**	**Business Centre Club**	W kontekście odwołań, jedną z najważniejszych zmian proponowanych przez autorów projektu jest wydłużenie terminu na ich składanie z dotychczasowych 14 dni do 30 dni. Zmiana ma charakter pozytywny, gdyż dotychczasowa zasada dość znacząco ograniczała podatników i nie zawsze mieli czas na dokładną analizę zgromadzonego materiału dowodowego. Niemniej jednak, bardziej ucieszyłoby ich zapewne zaprzestanie praktyki wnoszenia odwołań od decyzji Naczelnika UCS do tego samego organu. Pozytywny wydźwięk ma także wprowadzenie możliwości pominięcia etapu odwoławczego i wniesienia od razu skargi do sądu administracyjnego. Odsetek spraw rozwiązywanych na korzyść podatnika już na etapie odwoławczym nie jest wysoki, więc umożliwienie podatnikom bezpośredniego zwrócenia się do organów sądowych zasługuje na aprobatę. O tym, czy w danej sprawie zwrócić się bezpośrednio do sądu zdecyduje podatnik i to on finalnie poniesie konsekwencję swojej strategii procesowej. Trzeba bowiem pamiętać, że sąd administracyjny zasadniczo nie prowadzi postępowania dowodowego, a więc zaskarżenie decyzji od razu do sądu może okazać się przysłowiowym „strzałem w kolano". Co warte zaznaczenia, za korzystną należy uznać także zasadę traktowania odrzuconej skargi do sądu administracyjnego jako odwołania do organu podatkowego, co niewątpliwie służyć będzie zabezpieczeniu interesu podatników.	**Uwaga bezprzedmiotowa w zakresie** zaprzestanie praktyki wnoszenia odwołań od decyzji Naczelnika UCS do tego samego organu Właściwość Naczelnika UCS jako organu odwoławczego od decyzji wydawanych przez ten organ wynika z przepisów Ustawy o KAS i nie jest materią ordynacji podatkowej **W pozostałej części wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
392.	**Art. 423 § 1**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Możliwość rezygnacji z odwołania od decyzji na rzecz skargi do sądu administracyjnego może budzić wątpliwość, co do zachwiania zasady dwuinstancyjności postępowania. Poza tym rozwiązanie to może skutkować jeszcze większym obciążeniem sądów administracyjnych. Ponadto sądy administracyjne nie orzekają w sprawach merytorycznie, zatem sprawy mogą wracać do organu podatkowego.	**Uwaga niezasadna** Przepis art. 449 utrzymuje zasadę dwuinstancyjności postępowania, przy czym wskazuje na możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzję organu pierwszej instancji. Wybór drogi (złożenie odwołania lub skargi) należy do podatnika i nie może być odczytywany jako naruszenie przysługującego mu prawa do rozpatrzenia sprawy w dwóch instancjach.
393.	**Art. 423**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Legnicy**	Skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez organ pierwszej instancji. Należy w tym miejscu wyrazić wątpliwości co do tej instytucji w kontekście zasady dwuinstancyjności rozumianej jako rozpatrzenie sprawy przez	**Uwaga niezasadna** Przepis art. 449 utrzymuje zasadę dwuinstancyjności postępowania, przy czym wskazuje na możliwość złożenia skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzję organu

			dwa różne organy administracji różnych stopni. Wbrew uzasadnieniu projektu Ordynacji (str. 387) dwuinstancyjność postępowania jest chroniona przepisami Konstytucji RP i nie wynika ona jedynie z zapisów samej Ordynacji. Mając na uwadze judykaturę oraz doktrynę (prof. Bogusław Banaszak) można wyrazić pogląd, że w art. 78 Konstytucji RP zasada dwuinstancyjności ujęta jest w sposób ogólny stanowiąc, że „Każda ze stron ma prawo do zaskarżenia orzeczeń i decyzji wydanych w pierwszej instancji. Wyjątki od tej zasady oraz tryb zaskarżania określa ustawa". Jakkolwiek art. 75 zd. 2 Konstytucji dopuszcza ustawowe wprowadzenie „wyjątków" od prawa do zaskarżenia, tym nie mniej jednak uzasadnieniem dla wykluczenia prawa do zaskarżenia orzeczeń organów administracji może być to, że brak jest w strukturze organów administracji instytucji, które mogłyby w sposób rzetelny i nienaruszający zasad organizacji pełnić rolę organów nadzoru. W orzecznictwie NSA utrwaliło się stanowisko uznające, że „wydanie decyzji z pogwałceniem zasady dwuinstancyjności godzi w podstawowe prawa i gwarancje procesowe obywatela i musi być ocenione jako rażące naruszenie prawa". NSA podkreślił również: „Wyrażonej w art. 15 Kpa zasady dwuinstancyjności postępowania administracyjnego nie można rozumieć w sposób formalny. Do uznania, że zasada ta została zrealizowana, nie wystarczy stwierdzenie, że w sprawie zapadły dwa rozstrzygnięcia dwóch organów różnych stopni. Konieczne jest też, by rozstrzygnięcia te zostały poprzedzone przeprowadzeniem przez każdy z organów, który wydał decyzję, postępowania umożliwiającego osiągnięcie celów, dla których postępowanie to jest prowadzone, w szczególności przez zapewnienie stronom możliwości obrony ich praw i interesów". Zasada dwuinstancyjności stwarza jednostce gwarancję, że jej sprawa będzie w całości rozpoznana przez organ bezstronny w ocenie postępowania i rozstrzygnięcia zapadłego w pierwszej instancji. Przyjęte w tym zakresie nowe rozwiązanie polegające na możliwości bezpośredniego złożenia skargi do sądu administracyjnego na decyzję wydaną przez organ pierwszej instancji, czyli z pominięciem organu drugiej instancji, i to bez względu na ograniczony zakres zaskarżenia sprowadzający się do zarzutów materialnoprawnych, przyczyni się w pewnym	pierwszej instancji. Wybór drogi (złożenie odwołania lub skargi) należy do podatnika i nie może być odczytywany jako naruszenie przysługującego mu prawa do rozpatrzenia sprawy w dwóch instancjach. Taka możliwość została ograniczona (w ramach zmienianych jednocześnie przepisów ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi) tylko do przypadków, w których pomiędzy organem i stroną nie ma sporu odnośnie do ustalonego stanu faktycznego czy dowodów wpływających na ustalony stan faktyczny. W takich przypadkach obecna konieczność wyczerpania środków zaskarżenia w postępowaniu podatkowym dla możliwości złożenia skargi do sądu administracyjnego jest często postrzegana przez podatników jako dodatkowa formalność niepotrzebnie wydłużająca postępowanie. Błędy w klasyfikacji zarzutów mogą powodować odrzucanie skarg przez sądy i ich rozpoznawania jako odwołań, jednak mając na uwadze wstępną kontrolę skarg okres wydłużenia postępowania nie powinien być znaczący. Nie będzie to także wiązać się wbrew stanowisku zgłaszającego z wyższymi kosztami dla podatnika, ponieważ ta sama skarga zostanie rozpoznana jako odwołanie, a tym samym koszty nie będą powstawać dodatkowe koszty.

			zakresie do pozbawienia podatników (stron) prawa do dwukrotnego rozpatrzenia sprawy przez dwa niezależne od siebie organy bez względu na fakt, iż jest to prawo podatnika (może on w każdy przypadku złożyć odwołanie do organu drugiej instancji). Wbrew intencjom przyświecającym autorom projektu Ordynacji nie spowoduje to również skrócenia czasu prowadzenia postępowania przez dwie instancje, lecz nawet jego wydłużenie. Po pierwsze, zgodnie z nowymi regulacjami strona może zrezygnować z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego, jeżeli nie będzie w stosunku do decyzji podnosiła zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz nie będzie kwestionowała faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym organ dał wiarę oraz przyczyn, dla których innym dowodom odmówił wiarygodności zawartych w uzasadnieniu decyzji. W złożonej skardze mogą w tym przypadku być podnoszone wyłącznie zarzuty naruszenia prawa materialnego. Dotychczasowa praktyka orzecznicza dowodzi, że podatnicy często nie rozróżniają czy złożone przez nich zarzuty dotyczą naruszenia przepisów postępowania, czy też prawa materialnego (błąd wykładni bądź niewłaściwa ocena co do zastosowania przepisu prawa materialnego). Błędnie zatem skonstruowany przez stronę w złożonej skardze zarzut prowadzić będzie do odrzucenia przez sąd administracyjny pierwszej instancji skargi, która w efekcie będzie rozpoznawana jako odwołanie w toku kontroli instancyjnej przez co wydłuży się znacznie okres rozpoznawania sprawy. Po drugie, spowoduje to także znaczący napływ spraw do sądu i wydłużenie tym samym czasu rozpoznania skargi. Przyjęte w projekcie Ordynacji rozwiązania mogą przyczynić się do wzrostu kosztów po stronie podatników.	
394.	**Art. 424**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Art. 424. § 1. W przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, dyrektora izby administracji skarbowej lub przez samorządowe kolegium odwoławcze odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy, stosując odpowiednio przepisy o postępowaniu odwoławczym. § 2. Przepis § 1 stosuje się odpowiednio do dyrektora Krajowej In formacji Skarbowej.	**Uwaga niezasadna** Rozwiązanie w którym proponuje się wprowadzenie się (za wyjątkiem SKO) dewolutywności odwołania we wskazanych przypadkach i tak nie mogłoby być wprowadzone w pełni brak bowiem organu wyższego stopnia nad ministrem właściwym do spraw finansów publicznych. Ponadto Szef KAS i Minister właściwy do spraw finansów publicznych to stanowiska jednoosobowe i kierowanie do nich znacznego zakresu spraw mogłoby prowadzić do przewlekłego ich załatwiania. Rozwiązanie

			Uzasadnienie: Proponowana zmiana ma na celu utrzymanie dewolutywnego charakteru odwołań w postępowaniu podatkowym, zgodnie z argumentacją przytoczoną w pkt. 4 uwag szczegółowych. (Z zasady pogłębiania zaufania podatnika do władzy publicznej wynika, że podmiot otrzymujący informacje od organów podatkowych powinien mieć pewność co do wykładni prawa i nie powinien ponosić negatywnych konsekwencji wynikających z błędnej wykładni przepisów prawa podatkowego bądź zmiany stanowiska dokonanych przez organy podatkowe. Dlatego też warte rozważenia wydaje się rozwiązanie, zgodnie z którym informacje telefoniczne oraz objaśnienia wydane przez organy podatkowe również powinny mieć charakter wiążący dla organów podatkowych.)	to dotyczy dość wąskiego zakresu spraw i przyjęty brak dewolutywności sprawdził się w praktyce w tego rodzaju sprawach. Brak empirycznych podstaw by twierdzić, że ponowne rozpatrzenie sprawy przez ten sam organ w ramach złożonego odwołania może mieć inny skutek niż w przypadku rozpatrzenia go przez inny organ. Należy wskazać, że podatnik ma w takiej sytuacji możliwość pominięcia odwołania i złożenia skargi bezpośrednio do sądu administracyjnego, oraz złożenia jej na decyzję wydaną po odwołaniu.
395.	**Art. 427 § 2**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Legnicy**	Taka propozycja stoi w opozycji do przyjętych przez autorów projektu Ordynacji założeń odnoszących się do przyśpieszenia rozpatrywania spraw przez organy podatkowe. Nie można pominąć, że termin 14 dniowy do złożenia odwołania od wielu lat funkcjonuje w porządku prawnym i w dużej mierze jest on ugruntowany w świadomości podatników. Przejawia się to w praktyce orzeczniczej tym, iż organy odwoławcze w małej ilości spraw stwierdzają w formie postanowienia uchybienie terminu do złożenia odwołania. Ponad dwukrotne wydłużenie terminu do złożenia odwołania w żadnej mierze nie wpłynie na stanowisko stron co do faktu złożenia przez nie środka zaskarżenia i nie spowoduje, że liczba złożonych odwołań ulegnie zmniejszeniu.	**Uwaga niezasadna** W uzasadnieniu wyraźnie wskazano motywy wydłużenia terminu na wniesienie odwołania, właśnie aby uniknąć, składania formalnego odwołania celem zachowania terminu i następnie jego uzupełniania. Nie wyklucza to także możliwości wcześniejszego złożenia odwołania przez stronę.
396.	**Art. 427 § 2 i art. 438 § 2**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Bezzasadne jest przedłużenie terminu do wniesienia odwołania na 30 dni (art. 427 § 2), w sytuacji kiedy zarzuty odwołania można uzupełniać po wniesieniu odwołania, a w orzecznictwie wymogi z art. 426 (obecnie 222 o.p.) są traktowane bardzo liberalnie, a samo wniesienie odwołania wstrzymuje jego wykonanie. Trzydziestodniowy termin w innych procedurach jest przewidziany wyłącznie dla bardzo sformalizowanych środków, często sporządzanych z przymusem adwokacko-radcowskim, nie zaś wobec podstawowego środka o charakterze zwykłym dewolutywnym, jakim jest odwołanie. Jak się wydaje już obecnie część odwołań jest składanych wyłącznie w celu odroczenia obowiązku wykonania zobowiązania płynącego z	**Uwaga niezasadna** W uzasadnieniu wyraźnie wskazano motywy wydłużenia terminu na wniesienie odwołania, właśnie aby uniknąć, składania formalnego odwołania celem zachowania terminu i następnie jego uzupełniania. Nie wyklucza to także możliwości wcześniejszego złożenia odwołania przez stronę. Trudno zgodzić się, by wydłużenie terminu do złożenia odwołania mogło wpłynąć na zwiększenie liczby składanych odwołań celem odroczenia obowiązku wykonania zobowiązania płynącego z decyzji, skoro decyzje te nie są wykonalne i nie można mówić o odroczeniu obowiązku. W przypadku niezłożenia odwołania decyzja staje się wymagalna, a im wcześniej ten moment nastąpi

			decyzji, przedłużenie terminu do 30 dni spowoduje powiększenie tego zjawiska; Podobnie należy krytycznie odnieść się do 14 dniowego terminu do zażalenia (art. 438 § 2).	(krótszy termin na złożenie odwołania) tym większa motywacja na jego złożenie aby zobowiązanie nie było wymagalne. Jednocześnie wydłużono możliwość dochodzenia zobowiązań od podatników.
397.	**Art. 428 § 1**	**PGE SA**	1. Wskazany art. 57b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – nie istnieje. 2. Ze strony 18 Uzasadnienia: „Zgodnie z nowymi regulacjami strona może zrezygnować z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego, jeżeli nie podnosi przeciw decyzji zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz nie kwestionuje faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym organ dał wiarę oraz przyczyn, dla których organ innym dowodom odmówił wiarygodności zawartych w uzasadnieniu decyzji.” – pytanie: gdzie są takie regulacje w Projekcie ustawy ?	**Uwaga bezprzedmiotowa** Odpowiednie regulacje są dodawane do ustawy prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi w projekcie ustawy przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa i ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika – por. przepis art. 54.
398.	**Art. 431**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowana zmiana przewiduje wprost możliwość wniesienia zażalenia na postanowienie organu odwoławczego w przedmiocie stwierdzenia uchybienia terminu do wniesienia odwołania. Propozycję zmian należy ocenić pozytywnie. Dotychczas na gruncie art. 228 § 2 OP postanowienie to miało charakter postanowień ostatecznych, czyli niezaskarżalnych w zwykłych trybach postępowań podatkowych i przysługiwała na nie skarga do wojewódzkiego sądu administracyjnego. Wskazane przedłużało postępowanie w przypadku zakwestionowania prawidłowości rozstrzygnięcia organu odwoławczego. Wprowadzenie zażalenia na to postanowienie, o czysto technicznym charakterze, w związku z dyspozycją projektowanego art. 424 § 1 pozwoli stronie na ponowne rozpoznanie kwestii uczynienia zadość terminowi jeszcze w administracyjnym toku instancji (co powinno przyspieszyć postępowanie), nie pozbawiając strony ochrony gwarantowanej przez możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
399.	**Art. 433**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Istotnemu zawężeniu uległo uprawnienie organu odwoławczego do odmówienia uwzględniania cofnięcia odwołania. Dotychczas, organ odwoławczy musiał odmówić cofnięcia odwołania, gdy zaskarżona decyzja obarczona była wadą uzasadniającą jej uchylenie lub zmianę. Obecnie obowiązek ten ciąży na organie wyłącznie wtedy, gdy wada	**Uwaga niezasadna** Pozostawiono podatnikowi możliwość pozostawienia w obrocie decyzji naruszającej prawo w stopniu niższym niż rażący, którą postrzega on jako korzystną dla siebie. Podatnik może postrzegać jako korzystniejsze zakończenie sporu nawet w przypadku naruszenia prawa – ma takie prawo w

			decyzji skutkuje jej nieważnością lub uzasadnia wznowienie postępowania. Propozycję należy ocenić negatywnie. Wskazane ograniczenie pozwoli na pozostawienie w obrocie prawnym decyzji wadliwych i wydanych z naruszeniem przepisów, choć nie tak rażącym, że uzasadniającym nieważność lub wznowienie postępowania. Postulujemy pozostawienie organowi odwoławczemu obowiązku oceny decyzji organu I instancji w zakresie jej zgodności z prawem w zakresie, w jakim czyni to obecnie art. 232 § 2 OP w dotychczasowej treści.	przypadku gdyby nie składał odwołania w ogóle. W przypadku gdy je złoży nie mógłby się z tego wycofać, a tym samym ponosiłby negatywne skutki złożenia odwołania. Tym samym szanując powyższe prawo podatnika, ograniczono przypadki w których organ może odmówić uwzględnienia cofnięcia odwołania wyłącznie do przypadków w których mógłby on z urzędu wznowić postępowanie lub stwierdzić nieważność decyzji. Co może uczynić tak wobec decyzji od której złożono odwołanie, jak i takiej od której się nie odwołano.
400.	**Art. 434**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Pozytywnie należy ocenić zobowiązanie organu do uchylenia decyzji i przekazanie jej do ponownego rozpoznania w przypadku stwierdzenia naruszeń natury proceduralnej. Obowiązująca dotychczas przesłanka niezbędności „uprzedniego przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części" była nieostra, a zastosowany funktor „może" prowadził do wniosku, że w świetle art. 229 i 233 § 2 OP w dotychczasowej treści, w przypadku naruszeń procesowych organ odwoławczy przeprowadzał jedynie uzupełniające postępowanie dowodowe. Dopiero jeśli postępowanie dowodowe nie zostało przeprowadzone przez organ I instancji w ogóle, albo też wymagane jest uprzednie przeprowadzenie postępowania dowodowego w znacznej części, organ odwoławczy powinien był uchylić decyzję i przekazać sprawę organowi I instancji do ponownego rozpatrzenia. Prowadziło to do niepewności co do rodzaju zachowania organu odwoławczego w sytuacji, w której organ pierwszej instancji dopuścił się szeregu uchybień formalnych, ale materiał dowodowy nie było obciążony istotnymi brakami. Wedle nowej regulacji, organ odwoławczy zobligowany jest reagować uchyleniem decyzji na wadliwe prowadzenie postępowania, jeżeli zakres sprawy pozostający do wyjaśnienia ma istotny wpływ na rozstrzygnięcie. To dobry krok w kierunku ochrony sytuacji procesowej strony. Naszym zdaniem poważne wątpliwości z punktu widzenia zasady dwuinstancyjności budzi projektowany § 3 art. 434. Wprowadza on dla organu odwoławczego możliwość uniknięcia przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia organowi pierwszej instancji i przeprowadzenia brakujących czynności dowodowych samemu, gdy doszło do	**Uwaga niezasadna** Nie da się wykluczyć naruszenia przepisów poprzez wydawanie decyzji nieprawidłowych celem zachowania terminów, jednak organ w takiej sytuacji ryzykuje uchyleniem tej decyzji i brakiem możliwości wydania nowej, ze względu na upływ terminu przedawnienia wymiaru, jeśli decyzja będzie wydawana pod koniec tego okresu. Należy także wskazać, że organ II instancji nie będzie mógł orzec na niekorzyść strony w tym podnosić nowych naruszeń prawa, jako że nie podlegałyby one rozpatrzeniu w obu instancjach co naruszałoby zasady prowadzenia postępowania i skutkowałoby uchyleniem obu decyzji przez sąd administracyjny oraz brakiem możliwości wydania decyzji wymiarowej w ogóle. Tym samym mimo istnienia takiej teoretycznej możliwości i braku narzędzi prawnych do jej wyeliminowania ze względu na wprowadzenie odrębnych terminów przedawnienia wymiaru i poboru organ będzie ryzykował brakiem możliwości wydania decyzji wymiarowej w ogóle, ze względu na pobieżną analizę i wydanie błędnej decyzji. Skutki negatywne dla organu oraz obowiązek działania na podstawie przepisów prawa w tym brak możliwości jego nadużywania powinny zabezpieczać podatników przed wydawaniem decyzji na podstawie pobieżnej analizy sprawy celem zachowania terminu jej wydania.

			przedawnienia wymiaru. Pozwoli to na szybsze uzyskanie rozstrzygnięcia w sprawie. Powstaje ryzyko, że decyzje w pierwszej instancji będą wydawane jedynie na podstawie pobieżnej analizy, wyłącznie w celu zachowania przepisanego terminu.	
401.	**Art. 435**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Opolu**	Artykuł 435 projektu pozwala na odstąpienie od zasady niepogarszania sytuacji strony wnoszącej odwołanie, wymaga jednak stwierdzenia wprost istnienia przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji lub wznowienia postępowania podatkowego. Jest to regulacja bardziej precyzyjna niż dotychczasowa - zawarta w art. 234 Ordynacji podatkowej, wymaga jednak dokonania w postępowaniu odwoławczym oceny stanu sprawy w aspekcie właściwym dla postępowania prowadzonego w trybie nadzwyczajnym i sformułowania jednoznacznej wypowiedzi o istnieniu lub nieistnieniu przesłanek wznowienia postępowania lub stwierdzenia nieważności decyzji.	**Uwaga niezasadna** Potwierdza się obowiązek dokonania przez organ takiej oceny, który dziś wynika z obowiązku działania w sposób zgodny z prawem i obowiązku uchylenia decyzji naruszających obowiązujące przepisy. Dodatkowo w NOP obowiązek dokonania takiej oceny i zawarcia informacji o tym w decyzjach uchylających wynika wprost z art. 439§ 7 NOP.
402.	**Art. 435**	**Business Centre Club**	Pozytywnie oceniamy zmianę, wskutek której zakaz pogarszania sytuacji strony składającej odwołanie będzie miał ten sam zakres zarówno dla organu drugiej instancji, jak i organu, którego decyzja została uchylona, przy ponownym rozpatrzeniu sprawy (tzw. pośredni zakaz reformationis in peius). Dotychczasowa praktyka dowodziła, że organ odwoławczy zdając sobie sprawę z ograniczeń związanych z wydaniem rozstrzygnięcia (decyzji lub postanowienia) reformatoryjnego (art.233 § 1 pkt.2 lit.a Ordynacji podatkowej w zw. z art. 234 Ordynacji podatkowej), wydawał rozstrzygnięcia kasatoryjne formułując wskazówki dla organu ponownie rozpoznającego sprawę, których zastosowanie było dla strony mniej korzystne niż pierwotne rozstrzygnięcie. W związku z tym można było odnieść wrażenie, że posłużenie się przez organ odwoławczy art.233 § 2 Ordynacji podatkowej (przepisu dotyczącego uchylenia decyzji/postanowienia z uwagi na braki dowodowe) stanowiło próbę obejścia zakazu wydawania w postępowaniu odwoławczym rozstrzygnięcia na niekorzyść strony, zwłaszcza w sytuacji, gdy organ II instancji miał kompletne dane do wydania rozstrzygnięcia merytorycznego (por. prawomocny wyrok WSA w Łodzi z 30 grudnia 2015 r., sygn. I SA/Łd 1105/15).	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

403.	**Art. 435**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Zasada zakazu reformationis in peius doznaje w projekcie nowelizacji ograniczenia i nie znajduje zastosowania do sytuacji, w których wady decyzji stanowią podstawę do stwierdzenia nieważności decyzji lub stwierdzono istnienie przesłanek wznowienia postępowania z urzędu. Propozycję należy ocenić negatywnie, stanowi ona ograniczenie praw strony w postępowaniu odwoławczym.	**Uwaga niezasadna** W projekcie wprowadzono zasadę reformationis in peius w szerszym zakresie niż dotychczas.
404.	**Art. 436**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Doprecyzowano, że akta sprawy po zakończeniu postępowania odwoławczego zwracane są organowi pierwszej instancji niezwłocznie po upływie terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Zmiana ma charakter doprecyzowujący, należy ją ocenić pozytywnie.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
405.	**Art. 438**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Wydłużeniu uległ termin wniesienia zażalenia z 7 do 14 dni. Zmianę należy ocenić pozytywnie, jako dającą stronie więcej czasu na sporządzenie środka zaskarżenia zwłaszcza w kwestiach skomplikowanej natury, jak nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
406.	**Art. 438 § 2**	**SAMORZĄDOWE KOLEGIUM ODWOŁAWCZE w Piotrkowie Trybunalskim**	Zażalenie na postanowienia wnosi się obecnie w terminie 7 dni. Ponieważ postanowienia wydawane są w toku postępowań, zasadnym było, aby termin do wniesienia środka zaskarżenia (zażalenia) był krótszy aniżeli do wniesienia odwołania. Powyższa regulacja, w ocenie Kolegium, spowoduje przedłużenie terminu załatwienia sprawy.	**Uwaga niezasadna** Przyczyny wydłużenia terminu szczegółowo omówiono w uzasadnieniu, termin na wniesienie zażalenia jest nadal krótszy niż termin na wniesienie odwołania. Ponadto należy wskazać, że na szybkości załatwienia sprawy powinny w tym wypadku zależeć podatnikowi, a ten ma prawo wnieść zażalenie w terminie wcześniejszym. Wydłużenie terminu na złożenie zażalenia nie będzie także okolicznością niezależną od organu a tym samym organ nie będzie ponosił negatywnych konsekwencji faktu złożenia zażalenia w terminie 7 lub 14 dni.
407.	**Art. 441-444**	**Business Centre Club**	1.Rygor natychmiastowej wykonalności jest instytucją umożliwiającą wykonanie w drodze postępowania egzekucyjnego nieostatecznej decyzji poprzez opatrzenie jej klauzulą wykonalności. Zasadniczym celem instytucji rygoru natychmiastowej wykonalności jest zapewnienie możliwości przeprowadzenia skutecznej egzekucji należności publicznoprawnych. Praktyka organów podatkowych wskazuje jednak na instrumentalne wykorzystanie rygoru i przypisane wiodącej roli przy jego nadawaniu przesłance krótkiego okresu do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. 2.Obecne regulacje Ordynacji podatkowej przewidują konieczność kumulatywnego spełnienia dwóch przesłanek,	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

			aby można było nadać decyzji nieostatecznej rygor natychmiastowej wykonalności - musi zaistnieć co najmniej jeden z czterech warunków określonych w art. 239b § 1 Ordynacji podatkowej oraz jednocześnie organ podatkowy musi uprawdopodobnić, że zobowiązanie wynikające z decyzji nie zostanie wykonane. Przy tym nie jest możliwe nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji w przypadku decyzji określającej lub ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnika, który zastosował się do interpretacji prawa podatkowego oraz w przypadku wydania decyzji z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej, tj. klauzuli przeciwko unikania opodatkowania. 3.Planowane zmiany Ordynacji podatkowej przewidują możliwość nadania nieostatecznej decyzji rygoru natychmiastowej pod warunkiem kumulatywnego spełnienia analogicznych przesłanek jak dotychczas obowiązujące, przy czym nowe regulacje nie przewidują możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji w sytuacji, gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Dodatkowo, projekt nowej Ordynacji podatkowej rozszerza katalog decyzji, którym nie można nadać rygoru natychmiastowej wykonalności. Nadanie rygoru natychmiastowej wykonalności nie będzie możliwe także w sytuacji, gdy postępowanie zostało zawieszone przez organ podatkowy ze względu na: • okoliczność, że wobec strony postępowania toczy się inne postępowanie, którego rozstrzygnięcie może mieć wpływ na treść wydawanej decyzji; • postępowanie uległo zawieszeniu na okres do wydania rozstrzygnięcia w jednej ze spraw strony, w sytuacji gdy w więcej niż jednej sprawie dotyczącej tej samej strony, stan faktyczny lub zagadnienie prawne jest podobne; • okoliczność, że przepis mając wpływ na treść rozstrzygnięcia jest przedmiotem postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej lub przed sądem administracyjnym w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowego organu jednostki samorządu	

			terytorialnego. 4.W ocenie BCC dotychczasowa i powszechna praktyka nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji z uwagi na okoliczność, że objęte nią zobowiązanie podatkowe w ciągu 3 miesięcy ulegnie przedawnieniu czyniła de facto instytucję przedawnienia pozorną. Obecna regulacja jest wykorzystywana przez organy podatkowe częstokroć w sposób instrumentalny – zgodnie z aktualnym brzmieniem przepisów o nadawaniu decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności, organ podatkowy pierwszej instancji może wydać decyzję na 3 miesiące przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego oraz nadać jej rygor natychmiastowej wykonalności przy jednoczesnym braku weryfikacji ze strony organu podatkowego drugiej instancji, czy przedmiotowa decyzja została wydana w toku prawidłowo przeprowadzonego postępowania podatkowego. W praktyce, nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności z uwagi na zbliżający się termin przedawnienia zobowiązania podatkowego często skutkuje zastosowaniem środka egzekucyjnego i przerwaniem biegu terminu przedawnienia. 5.Występowanie ww. sytuacji stanowi istotne zagrożenie dla ważnych interesów podatników oraz jednocześnie skutkuje brakiem zaufania do organów podatkowych, bowiem podatnicy nie mogą być pewni w jakim terminie faktycznie nastąpi przedawnienie ich zobowiązań podatkowych. W związku z tym, wykluczenie w nowej ustawie możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności ze względu zbliżający się upływ terminy zobowiązania podatkowego należy ocenić jako korzystną zmianę dla podatników. Potwierdza to także wynik przeprowadzonej pośród przedsiębiorców ankiety, bowiem omawiana zmiana zyskała aprobatę niemal 86% respondentów. 6.Należy również zauważyć, że zgodnie z proponowanymi regulacjami jeżeli przepis mający wpływ na treść wydawanej decyzji jest przedmiotem postępowania przez Trybunałem Konstytucyjnym albo Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej albo przed sądem administracyjnym w sprawie stwierdzenia nieważności aktu prawa miejscowej organu jednostki samorządu terytorialnego, organ podatkowy będzie	

			mógł na wniosek strony lub z urzędu i za zgodą strony, zawiesić postępowanie, co w konsekwencji spowoduje także zawieszenie terminu biegu terminu przedawnienia wymiaru. Mając powyższe na uwadze, projektodawca wykluczył możliwość nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji, której podstawa prawna podlega badaniu z punktu widzenia zgodności z aktami wyższego rzędu, co wykluczy sytuacje, w których decyzja ulega wykonaniu, a następnie w wyniku zakończonego postępowania przed Trybunałem Konstytucyjnym lub Trybunałem Sprawiedliwości Unii Europejskiej zostanie stwierdzone jej wydanie na podstawie przepisów niezgodnych z aktami prawa wyższego rzędu. Wówczas organ podatkowy na wniosek podatnika lub z urzędu wznawia postępowanie podatkowe, co angażuje dodatkowy czas oraz środki organu podatkowego i podatnika oraz odwleka odzyskanie przez podatnika niesłusznie pobranej należności publicznoprawnej. 7.W konsekwencji, w naszej ocenie pozytywnie należy ocenić wykluczenie możliwości nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji w sytuacji, gdy jej podstawy prawne podlegają badaniu zgodności z prawem wyższego rzędu, co w konsekwencji przełoży się na mniejsza liczbę nienależnie wyegzekwowanych środków, które następnie podlegałby zwrotowi.	
408.	**Art. 442**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W § 1 inaczej, niż ma to miejsce dotychczas nie zezwala się na nadanie decyzji rygoru natychmiastowej wykonalności gdy okres do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego jest krótszy niż 3 miesiące. Zmianę należy ocenić pozytywnie. Przesłanka niedługiego okresu pozostałego do upływu terminu przedawnienia budziła kontrowersje w doktrynie co do jej zasadności, której skutkiem była negatywna tendencja orzecznictwa stojąca na stanowisku, że krótki czas pozostający do przedawnienia zobowiązania podatkowego traktować jako samoistną okoliczność uprawdopodabniającą niewykonanie zobowiązania. Prowadziło to do nadawania rygoru natychmiastowej wykonalności niezależnie od działań strony, która często padała ofiarą przedłużającego się postępowania podatkowego. Wyeliminowana przesłanka nie znajdowała uzasadnienia innego niż interes fiskalny, więc jej usunięcie	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

			zasługuje na pełną aprobatę.	
409.	**Art. 442**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	Bezzasadne jest usunięcie odpowiednika art. 239b § 1 pkt 4 o.p.; przepis ten jest niezwykle ważny dla samorządowych organów podatkowych, które nie mają możliwości często uzyskania informacji z art. 239b § 1 pkt 1-3 (w projekcie art. 442 § 1), a często wskutek przewlekania postępowań przez podatników nie miały możliwości wydać decyzji wcześniej; w sytuacji, kiedy obecnie przyjmuje się dominująco, że przed upływem okresu przedawnienia zobowiązanie określić ma także organ odwoławczy, a decyzja powinna być skutecznie doręczona przed upływem tego okresu, uniemożliwi to egzekwowanie szeregu zobowiązań podatkowych;	**Uwaga nieuwzględniona** W uzasadnieniu wyjaśniono powody tej zmiany, które są związane z oddzieleniem przedawnienia wymiaru od przedawnienia poboru.
410.	**Art. 444**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W stosunku do obecnej wersji poszerzony został katalog sytuacji, w których decyzji nie może być nadany rygor natychmiastowej wykonalności. Obecnie obejmuje on również sytuację zawieszenia postępowania odwoławczego na mocy art. 404 - 406. Wskazana zmiana w pełni koresponduje z nowymi przesłankami zawieszenia postępowania i powinna być oceniona pozytywnie.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
411.	**Art. 446**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Artykuł 446 § 2 OP w projektowanej treści rozszerza możliwość wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w przypadku skierowania skargi do sądu administracyjnego o przesłanki wskazane również w ustawie Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi, tj. spowodowanie trudnych do odwrócenia skutków lub prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji. Zmianę należy ocenić pozytywnie. Powyższe poszerza uprawnienia strony do wnioskowania lub oczekiwania wstrzymania wykonania decyzji również bez konieczności ustanawiania zabezpieczenia, dając realną szansę na wstrzymanie się przez organ z podejmowaniem czynności zmierzających do wyegzekwowania należności w czasie trwania postępowania sądowo-administracyjnego.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
412.	**Art. 446**	**Związek Przedsiębiorców i Pracodawców**	W Uzasadnieniu Projektu, którego celem ma być - przypomnijmy - „rzeczywiste wzmocnienie prawnopodatkowej pozycji podatnika w stosunkach z organami podatkowymi" stwierdzono, że „przepisy w zakresie	**Uwaga nieuwzględniona** Ocena obecnego stanu prawnego jest dokonana na podstawie danych statystycznych. Subiektywne przekonania o złym stanie obecnej praktyki nie stanowią wystarczającej podstawy do dalej

			nadania rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji nie ostatecznej oraz wstrzymywania wykonania decyzji ostatecznych zasadniczo sprawdziły się w praktyce, funkcjonują prawidłowo i nie wymagają radykalnej zmiany". Z całą stanowczością stwierdzić zatem należy, że wykonalność decyzji ostatecznej i konieczność wstrzymywania jej wykonywania w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego urąga idei wzmacniania praw podatnika! Z punktu widzenia konstytucyjnych praw obywatelskich zasadę wykonalności nieprawomocnych decyzji podatkowych można porównać do pozbawiania oskarżonego wolności po wniesieniu przez prokuraturę aktu oskarżenia - chyba że prokurator wstrzyma „wykonanie kary"! Pamiętać należy, że sądy administracyjne uchyliły łącznie blisko % zaskarżonych decyzji wymiarowych wydanych przez organy podatkowe: 23% WSA i 27% NSA. Przy czym najczęstszym powodem uchyleń przez sądy decyzji organów podatkowych (ponad 40%) były błędy organów podatkowych - niewyjaśnienie wszystkich okoliczności sprawy, czy oparcie rozstrzygnięcia na niekompletnym materiale dowodowym, co w efekcie skutkowało podejmowaniem błędnych decyzji przez organy podatkowe. Można twierdzić, że jest to niski wskaźnik uchyleń. Ale 25% to dużo - nawet statystycznie. A prawa obywatelskie nie mają wymiaru statystycznego. Nawet dużo mniejszy niż 25% wskaźnik naruszeń praw obywatelskich byłby zbyt wysoki. A egzekwowanie (choćby nawet sama możliwość egzekwowania) nieistniejącego (bo nie określonego prawomocnie) zobowiązania podatkowego jest naruszeniem praw obywatelskich! Prawdziwym, choć skrzętnie skrywanym, powodem utrzymywania przepisów o wykonalności decyzji ostatecznych zaskarżonych do sądu jest opieszałość postępowań sądowych - w szczególności opieszałość rozpoznawania spraw przez NSA. Ale opieszałość ta jest wyłączną winą państwa a nie podatników. Dlatego organy państwa nie powinny być chronione przed opieszałością innych organów państwa kosztem obywateli. Nie chce się wierzyć, aby członkowie Komisji i ustawodawca nie wiedzieli jakie są prawdziwe powody przepisu o wykonalności decyzji	idących zmian, w szczególności zniesienia wykonalności decyzji organów dopóki nie staną się one prawomocne. „Prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków" może być wynikiem powzięcia przez organ przekonania, że decyzja zostanie uchylona mimo, że organ nie jest w stanie uwzględnić w całości skargi, a nawet wtedy gdy skarga została oddalona przez sąd pierwszej instancji (wyrok nieprawomocny). Może to dotyczyć w szczególności takich przypadków, gdy już po wydaniu decyzji i wniesieniu skargi zostaje wydany wyrok TK lub TSUE dyskwalifikujący wykładnię przepisów przyjętą przez organ podatkowy. Może to dotyczyć sytuacji, gdy nawet już po nieprawomocnym oddaleniu skargi Naczelny Sąd Administracyjny wydaje uchwałę dyskwalifikującą wykładnię przepisów przyjętą przez organ podatkowy (i sąd pierwszej instancji). Nie ma sensu wykonywanie decyzji w sytuacji, gdy organ sam przypuszcza, że decyzja którą miałby wykonywać finalnie nie ostanie się w obrocie prawnym. Zawężenie możliwości wstrzymania wykonania decyzji przez organ tylko do sytuacji związanych z posiadanym zabezpieczeniem wykonania decyzji nie uwzględnia opisanych sytuacji i wymusza na organie egzekwowanie decyzji, co do których prawidłowości organ sam ma uzasadnione wątpliwości jednak spór jest na takim etapie, że organ nie może już sam decyzji wzruszyć.

			ostatecznych, choć nie prawomocnych. Symboliczne jest uzasadnienie kosmetycznych zmian, jakie mają być wprowadzane w przepisach o wykonalności decyzji i jej zawieszaniu. Obecnie organ podatkowy może wstrzymać wykonanie decyzji zaskarżonej do sądu administracyjnego, jeżeli zostanie ustanowione odpowiednie zabezpieczenie spłaty spornej kwoty (wraz z odsetkami za zwłokę): na wniosek podatnika - po przyjęciu zabezpieczenia, lub z urzędu - po dokonaniu prawomocnego wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego, korzystających z pierwszeństwa zaspokojenia. Komisja proponuje wprowadzenie zabawnego w istocie przepisu, zgodnie z którym „organ, na którego decyzję ostateczną wniesiono skargę do sądu administracyjnego, z urzędu lub na wniosek strony wstrzymuje wykonanie tej decyzji, w całości lub w części, do chwili uprawomocnienia się orzeczenia sądu, jeżeli zachodzi prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków". Mamy więc potwierdzenie faktu wydawania przez decyzji w przypadku których organy podatkowe mają świadomość prawdopodobieństwa ich uchylenia lub nawet stwierdzenia ich nieważności. W państwie prawnym, w którym poważnie traktuje się deklarowane w ustawie zasadniczej prawa obywatelskie, do wydawania decyzji, co do których dostrzega się prawdopodobieństwo ich uchylenia lub stwierdzenia nieważności już w momencie ich wydawania w ogóle nie powinno dochodzić! A jeśli dochodzi, powinien być to powód do wyjaśnień dlaczego do tego doszło, bez systemowego sankcjonowania faktu, że doszło. Do uchylenia decyzji może dojść tylko i wyłącznie z jednego z powodów: • przepisy prawne będące podstawą wydania uchylonej decyzji były niejasne; • organ podatkowy źle zastosował jasne przepisy prawne. W tym drugim przypadku - do złego zastosowania przez organ podatkowy jasnych przepisów - może dojść tylko i wyłącznie z jednego z powodów: – pracownicy organów podatkowych, którzy	

			odpowiadają za wydanie takiej decyzji są niekompetentni (jedynie) lub, co jeszcze gorsze – wydają złe decyzje intencjonalnie. W tym drugim wypadku - do intencjonalnego działania pracowników organów podatkowych - może dojść tylko i wyłącznie z jednego z powodów: ■ pracownik działał samodzielnie korzystając z dyskrecjonalnej władzy do określenia zobowiązania podatkowego z pobudek czysto psychologicznych; ■ pracownik działał na rzecz osoby trzeciej, której z jakichś pobudek zależało na „zniszczeniu" podatnika (konkurencja gospodarcza, zdradzony/a małżon(e)k/a, zawistny sąsiad, itp.) Oczywiście utrzymanie w mocy decyzji nie oznacza, że nie mieliśmy do czynienia z jednym z zarysowanych przypadków - sądy administracyjne też wydają błędne wyroki i mogą nie dostrzec czy to niejasności prawa, czy to naruszenia prawa przez organy podatkowe. Ale każdy z przypadków uchylenia decyzji, z któregokolwiek z wymienionych powodu jest wystarczająca przesłanką do tego, by decyzje ostateczne nie były wykonalne. W ich przypadku powinna obowiązywać ta sama zasada, jak w przypadku decyzji nieostatecznych - czyli odwrotna. Decyzje ostateczne nie powinny być wykonalne z mocy prawa. Ich wykonalność powinna wymagać postanowienia o nadaniu im klauzuli wykonalności - bo oczywiście zdarzają się przypadki, w których możliwość wszczęcia egzekucji jest uzasadniona. Przypuszczenie, że sama kontrola administracyjna i utrzymanie w mocy decyzji organu pierwszej instancji przez organ drugiej instancji jest wystarczające do odwrócenia zasady wykonalności decyzji jest niczym nie uzasadnione. Co więcej - skoro Komisja dopuszcza możliwość wniesienia skargi do sądu administracyjnego bezpośrednio na decyzje organów pierwszej instancji, to znaczy, że nieśmiało dopuszcza myśl, iż dwuinstancyjność postępowania - przynajmniej w odbiorze podatników - bywa w ogóle fikcją. Dlaczego zatem decyzja organu drugiej instancji ma korzystać z domniemania większej poprawności niż decyzja pierwszoinstancyjna?	

413.	**Art. 446 § 1**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy wprowadzenie warunkowego - do czasu upływu terminu na wniesienie skargi - wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w sytuacji, w której wniosek o jej wstrzymanie zostanie złożony przed upływem terminu do wniesienia skargi.	**Uwaga nieuwzględniona** Taka reguła faktycznie oznaczałby niewykonalność decyzji ostatecznej do czasu upływu terminu do wniesienia skargi. Decyzja ostateczna co do zasady winna podlegać wykonaniu. Obecne rozwiązania dotyczące wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej oraz wprowadzane w wystarczającym stopniu chronią prawa strony.
414.	**Art. 446 § 2**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Zapis jest kontrowersyjny - w jakich okolicznościach i na jakiej podstawie organ ustali, że zachodzi prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków. Jeżeli organ posiada taką wiedzę, to z jakiego powodu decyzja została wydana?	**Uwaga nieuwzględniona** „Prawdopodobieństwo uchylenia lub stwierdzenia nieważności decyzji lub spowodowania trudnych do odwrócenia skutków" może być wynikiem powzięcia przez organ przekonania, że decyzja zostanie uchylona mimo, że organ nie jest w stanie uwzględnić w całości skargi, a nawet wtedy gdy skarga została oddalona przez sąd pierwszej instancji (wyrok nieprawomocny). Może to dotyczyć w szczególności takich przypadków, gdy już po wydaniu decyzji i wniesieniu skargi zostaje wydany wyrok TK lub TSUE dyskwalifikujący wykładnię przepisów przyjętą przez organ podatkowy. Może to dotyczyć sytuacji, gdy nawet już po nieprawomocnym oddaleniu skargi Naczelny Sąd Administracyjny wydaje uchwałę dyskwalifikującą wykładnię przepisów przyjętą przez organ podatkowy (i sąd pierwszej instancji). Nie ma sensu wykonywanie decyzji w sytuacji, gdy organ sam przypuszcza, że decyzja którą miałby wykonywać finalnie nie ostanie się w obrocie prawnym. Zawężenie możliwości wstrzymania wykonania decyzji przez organ tylko do sytuacji związanych z posiadanym zabezpieczeniem wykonania decyzji nie uwzględnia opisanych sytuacji i wymusza na organie egzekwowanie decyzji, co do których prawidłowości organ sam ma uzasadnione wątpliwości jednak spór jest na takim etapie, że organ nie może już sam decyzji wzruszyć.
415.	**Art. 447**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Uprawnienie organu rozstrzygającego w przedmiocie wznowienia lub stwierdzenia nieważności decyzji do wstrzymania wykonania weryfikowanej decyzji należy ocenić pozytywnie. Umożliwi to stronie uniknięcie ciężarów prowadzonej egzekucji w sytuacji, gdy z okoliczności sprawy wynika, że wyeliminowanie decyzji z obrotu prawnego jest jedynie kwestią czasu.	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**
416.	**Art. 454**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Termin wystąpienia z wnioskiem o wznowienie postępowania został ograniczony, w najszerszym zakresie, do momentu przedawnienia poboru. Powyższe, choć nie było	**Uwaga nieuwzględniona** Termin 3 miesięcy jest wystarczający do analizy treści wyroku TK lub TSUE i przełożenia treści wyroku na treść decyzji organu.

			wyartykułowane wprost w art. 241 OP w dotychczasowej treści wynikało jednak z istoty instytucji przedawnienia zobowiązań podatkowych i związanych z nimi uprawnień, wobec czego zmiana ma charakter doprecyzowujący. Jednocześnie w § 5 doprecyzowano niezbędne elementy wniosku o wznowienie postępowania. Wskazane pozwoli na uniknięcie wątpliwości co do kształtu i treści wniosków i powinna rozwiać wątpliwości co do jego formalnej dopuszczalności. Analogicznie, jak w art. 217 na podstawie doświadczenia z praktyki zawodowej postulujemy wydłużenie terminu na złożenie wniosku do 6 miesięcy. Przyczyni się to do lepszej ochrony praw podatników, co jest nadrzędnym celem niniejszego projektu.	
417.	**Art. 454 i art. 460**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Opolu**	Sformułowano dodatkowe wymagania formalne dotyczące wniosku o wznowienie postępowania i wniosku o stwierdzenie nieważności. Oznacza to, że w części spraw konieczne będzie wzywanie podatników do usunięcia braków podania pod rygorem pozostawienia wniosku bez rozpatrzenia.	**Uwaga nieuwzględniona** Wprowadzone rozwiązanie podniesie sprawność postępowania w trybach nadzwyczajnych. Skoro wobec odwołania, a więc środka procesowego w trybie zwyczajnym, są obecnie określone minimalne wymogi formalne (art. 222 o.p.), to tym bardziej analogiczne wymogi formalne powinien spełniać wniosek składany w trybach nadzwyczajnych.
418.	**Art. 458 i art. 463**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Opolu**	Stwierdzono, że "zwalnia się zobowiązanego z obowiązku zapłaty podatku". Projekt dopuszcza więc wydanie decyzji, która w części, z mocy prawa, nie podlega wykonaniu i nie zostanie wykonana w przyszłości.	**Uwaga nieuwzględniona** Istnienie i wysokość zwolnienia musi być przedmiotem decyzji. Kwestia ta została wyjaśniona w uzasadnieniu do projektu.
419.	**Dział II Rozdział 20**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Propozycję usunięcia trzech przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej. Wskazane w uzasadnieniu przyczyny zmian, w postaci braku praktycznych doświadczeń ich zastosowania, nie wydają się być przekonywujące. W szczególności brak uzasadnienia do pozostawienia w obiegu prawnym ostatecznej decyzji w przypadku, o który mowa w obecnym art. 274 par 1 pkt 7), tj. gdy decyzja ta zawiera wadę powodująca jej nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa.	**Uwaga nieuwzględniona** Nie zidentyfikowano przypadków zastosowania tych przepisów. Uwaga także ich nie wskazuje. Utrzymywanie w mocy przepisów praktycznie 20 lat „martwych” zaprzecza idei przejrzystości i pragmatyczności ustawy.
420.	**Art. 459**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Z podstaw stwierdzenia nieważności wyeliminowano decyzje, które: były niewykonalne w dniu jej wydania i ich niewykonalność miała charakter trwały, zawierały wadę powodującą ich nieważność na mocy wyraźnie wskazanego przepisu prawa oraz której w razie wykonania wywołałyby	**Uwaga nieuwzględniona** Nie zidentyfikowano przypadków zastosowania tych przepisów. Uwaga także ich nie wskazuje. Utrzymywanie w mocy przepisów praktycznie 20 lat „martwych” zaprzecza idei przejrzystości i pragmatyczności ustawy.

			czyn zagrożony karą. Zmianę należy ocenić negatywnie. Wyeliminowanie wskazanych przesłanek z katalogu przyczyn uzasadniających stwierdzenie nieważności decyzji zawęża możliwość usuwania z obrotu prawnego decyzji obarczonych jednymi z najcięższych uchybień. Należy postulować przywrócenie wskazanych przesłanek jako przyczyn stwierdzenia nieważności decyzji.	
421.	**Art. 459 pkt 1**	**Polska Federacja Producentów Żywności Związek Pracodawców**	Modyfikacja przesłanki stwierdzenia nieważności decyzji związanej z naruszeniem przepisów o właściwości poprzez dodanie do niej warunku „oczywistości" naruszenia należy ocenić jako krok w tył na drodze do nowoczesnej, precyzyjnej regulacji prawnej postępowania podatkowego, które w założeniu miało stać się bardziej przejrzyste i przyjazne dla podatnika. Poczyniona przez ustawodawcę zmiana czyni omawianą przesłankę nieprecyzyjną i daje pole do minimalizacji praktycznych przypadków jej zastosowania. Po pierwsze, samo wyrażenie „oczywiste naruszenie" jest pojęciem nieprecyzyjnym, niejasnym i niedookreślonym, a pojęcie takie nie powinno znaleźć miejsca przy określaniu przesłanek stwierdzania nieważności decyzji, zwłaszcza, że jest to zmiana „na gorsze", tzn. dodanie słowa „oczywistym" przed słowem „naruszeniem" czyni z przesłanki precyzyjnej przesłankę nieostrą i nieprecyzyjną. Po drugie, jak wskazano w uzasadnieniu projektu ustawy, „z uwagi na wyspecjalizowany charakter administracji skarbowej stosunkowo rzadko zdarzają się przypadki naruszenia właściwości rzeczowej i instancyjnej. Poważnym problemem są natomiast wątpliwości w zakresie ustalenia właściwości miejscowej". Wobec powyższego trudno przyjąć, aby „oczywista niewłaściwość" była zjawiskiem nagminnym – wręcz przeciwnie, niemal zawsze, gdy ma miejsce sytuacja, iż decyzję wydał organ, który nie był do tego właściwy, mamy do czynienia z sytuacją „nieoczywistą", często poprzedzoną sporem kompetencyjnym pomiędzy organami. Skoro organ wydający decyzję, nie zauważył swej niewłaściwości, ciężko uznać, że naruszenie właściwości miało charakter „oczywisty".	**Uwaga nieuwzględniona** Argumenty uzasadniające tę zmianę szczegółowo przedstawiono w uzasadnieniu projektu. W ocenie projektodawcy nowoczesna administracja musi iść za nowoczesnością podatników, wyrażającą się w mobilnością i stopniowym zmniejszaniem znaczenia przypisania działalności do konkretnego miejsca (powiatu, dzielnicy dużego miasta, które zwykle są objęte właściwością miejscową urzędu skarbowego). Kazuistyka przepisów o właściwości miejscowej nie jest dobrym kierunkiem zmian, wymagałaby od przedsiębiorcy precyzowania zjawisk i zdarzeń, których sprecyzować często nie byłby w stanie (np. handel internetowy). Nie chodzi o to, że organ „nie zauważa" swojej niewłaściwości miejscowej, ale o to, że roztrząsanie tej kwestii w toku postępowania, prowadzenie sporu o właściwość między organami i w efekcie wydłużanie załatwienia sprawy z perspektywy strony jest bez znaczenia, bo w żadnej mierze nie wpłynie to na rozstrzygnięcie sprawy.

			Pożądanym działaniem ustawodawcy wobec istniejących w praktyce nieprawidłowości czy też trudności w ustaleniu właściwości organów podatkowych byłaby przebudowa przepisów o właściwości, tak aby były precyzyjne i nie nastręczały wątpliwości w stosowaniu. Tymczasem ustawodawca zamiast podjąć działania mające na celu minimalizację wydawania decyzji nieważnych (bo wydawanych przez nieuprawniony do tego organ) decyduje się na zabieg, który ma na celu pozostawianie w obrocie prawnym takich decyzji (poprzez ograniczenie podatnikom możliwości wnoszenia o stwierdzenie ich nieważności), dając tym samym przyzwolenie na działanie organów podatkowych contra legem celem zabezpieczenia interesów fiskalnych państwa kosztem podatnika i jego praw. Dzięki projektowanej zmianie organ podatkowy widząc np. nadchodzący upływ terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego będzie mógł wydać decyzję mimo swej niewłaściwości zamiast przekazać sprawę czy wszcząć spór o właściwość, następnie zasłaniając się brakiem „oczywistości" naruszenia przepisów o właściwości.	
422.	**Art. 460 § 2**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Łodzi**	W przepisie art. 460 § 2 brak jest sankcji za niepodanie przesłanki etc., powinno być wskazane, że w przypadku niespełnienia wymogów organ podatkowy odmawia wszczęcia postępowania (art. 461).	**Uwaga nieuwzględniona** Zastosowanie mają tu ogólne reguły uzupełniania braków formalnych wniosku pod rygorem pozostawienia bez rozpatrzenia.
423.	**Art. 466**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność"**	Obecne przepisy przewidują sześć rodzajów decyzji, w których zmiana na niekorzyść jest dopuszczalna. Wprowadzenie definicji decyzji wymiarowej i wyłączenie zakazu w stosunku do decyzji zaliczanych do katalogu decyzji wymiarowej rozszerza listę przypadków, w których projekt dopuści możliwość zmiany na niekorzyść strony, tj. przypadki decyzji, o których mowa w art. 13 pkt. 3 lit: c), d), f), i) oraz l) projektu.	**Uwaga nieuwzględniona** W związku z definicją „decyzji wymiarowej" poszerza się wyłączenie stosowania trybu zmiany lub uchylenia decyzji w relacji do obecnego przepisu art. 235b o.p. Nie ma uzasadnienia do pozostawienia możliwości wzruszalności w tym trybie niektórych rodzajów decyzji wymiarowych.
424.	**Art. 470**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Regulacja precyzuje przebieg postępowania w sprawie uchylenia i zmiany decyzji i należy ją ocenić pozytywnie. Proponowany termin na podjęcie działań, wyznaczony terminem przedawnienia poboru należy uznać za bardziej uzasadniony niż dotychczasowy termin pięcioletni, licząc od dnia doręczenia decyzji. Istotne jest również wskazanie wprost możliwości wszczęcia postępowania w tej sprawie na	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

			wniosek strony w sytuacjach wskazanych w art. 468 i 469 OP w nowej treści.	
425.	**Art. 474 – 477**	**Business Centre Club**	Kary porządkowe zasadniczo nie uległy większym zmianom. Okoliczności, w których organ może nałożyć karę porządkową na podatnika są takie same, z tym że w nowej regulacji nie pojawia się słowo „bezzasadnie" np. „bezzasadnie odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień" vs. „odmówili lub nie dokonali w terminie wyznaczonym w wezwaniu złożenia wyjaśnień". Oznaczać to będzie większe możliwości w nakładaniu kar porządkowych, gdyż niekonieczne będzie udowodnienie, że dane zachowanie podatnika było bezzasadne. Do tej pory w postanowieniu o nałożeniu takiej kary, organ podatkowy musiał to uczynić. Z drugiej jednak strony taki przepis konkretyzuje sytuacje, w których nakłada się karę i wyklucza uznaniowość jej nałożenia. W praktyce dla jednego organu coś mogło być bezzasadne, dla drugiego natomiast już nie. Teraz kwestia ta nie będzie już podlegać dyskusji. Zmianie uległa też maksymalna kwota graniczna kary z dotychczasowych 2800 zł do 3000zł. Jest to zmiana nieznaczna, podyktowana być może wskaźnikami inflacji. Istotną zmianą jest wprowadzenie w proponowanym Art. 476. § 1 kryteriów miarkowania tych kar, czyli okoliczności, które organ podatkowy weźmie pod uwagę przy możliwości ich nałożenia oraz przy ustaleniu jej wysokości. Organ musi ocenić wysokość kary wedle swojego uznania jednak biorąc pod uwagę w szczególności: 1) wagę, czas trwania i skutki niezgodnego z prawem zachowania; 2) okoliczności, w których doszło do niezgodnego z prawem zachowania; 3) stopień zawinienia strony; 4) działania podjęte przez stronę w celu usunięcia skutków niezgodnego z prawem zachowania. Kryteria te są obiektywne i dobrze oddają realia możliwości stosowania kar porządkowych. Zwrot „w szczególności" sugeruje natomiast, że jest to katalog otwarty i nie wyczerpuje okoliczności, które mogą wpłynąć na decyzję organu w formie	**Wyrażono opinię aprobującą – nie wymaga odniesienia się.**

			postanowienia. Kary porządkowe zostały więc odpowiednio uporządkowane i wykluczają dużą dowolność w ich stosowaniu. Proponowane przepisy w tym zakresie oceniamy pozytywnie.	
426.	**Art. 474**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	W naszej opinii proponowana możliwość karania strony, pełnomocnika, osoby trzeciej za niestawiennictwo, brak złożenia wyjaśnień itd. jest niedopuszczalna. W projekcie brakuje dotychczasowych klauzul uprawniających w sposób uzasadniony do odmowy, gdyby przykładowo wezwanie było bezzasadne lub w sposób oczywisty stanowiło nadużycie organu. Projekt w tym zakresie narusza prawa i wolności obywatelskie zagwarantowane Konstytucją i Kartą praw podstawowych. Kolejnym absurdem jest bezwzględne zobowiązanie pełnomocnika do przekazania dokumentów, których obowiązek posiadania wynika z przepisów prawa, w tym ksiąg podatkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach. Może się zdarzyć, że osoba zobowiązania nie będzie w ich faktycznym posiadaniu, bo na przykład zostały zniszczone lub w inny sposób utracone. Mimo to, organ będzie mógł nałożyć karę porządkową. Dlatego naszym zdaniem należy przynajmniej zachować obecne brzmienie przepisów ordynacji w tym zakresie.	**Uwaga nieuwzględniona** Krytyka rozwiązania jest chybiona, umknęła w niej treść art. 474 § 1 zdanie wstępne, gdzie wprost wskazuje się na generalną klauzulę „bezzasadności" działania lub niedziałania obejmującą wszystkie podmioty i przedmioty wskazane w tym przepisie, zamiast wybiórczego używania jej w obecnym przepisie.
427.	**Art. 476**	**Samorządowe Kolegium Odwoławcze w Opolu**	Możliwość nałożenia kary porządkowej jest uzależniona od stwierdzenia winy. Nie będzie wystarczające samo stwierdzenie naruszenia obowiązku. Pojawi się więc problem postawienia zarzutu ewentualnemu sprawcy, udowodnienia jego zawinienia i odpowiedniego uzasadnienia postanowienia o nałożeniu kary porządkowej.	**Uwaga nieuwzględniona** Nieuprawnione jest stwierdzenie, że możliwość nałożenia kary porządkowej jest uzależniona od stwierdzenia winy. Z przepisu art. 502 § 1 pkt 3 (poprzednio art. 476 § 1 pkt 3) wynika tylko, że stopień zawinienia strony jest jedną z okoliczności, które organ podatkowy będzie brał pod uwagę przy nakładaniu kary porządkowej i określaniu jej wysokości. Postępowanie wpadkowe w sprawie nałożenia kary porządkowej nie jest postępowaniem karnym. Dlatego nie pojawi się tu problem postawienia zarzutu w rozumieniu przepisów Kodeksu postępowania karnego. Wykazanie stopnia zawinienia stanowić będzie część uzasadnienia, które jest konieczne w związku z zaskarżalnością postanowienia o nałożeniu kary porządkowej. Ustalenie stopnia zawinienia strony nie może być rozpatrywane w kategoriach „problemu", czy biurokratycznego obowiązku organu.

428.	**Art. 481 pkt 7**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Obciążenie strony kosztami mediatora w połowie ograniczy – naszym zdaniem - korzystanie z tej instytucji, bowiem wpłynie niekorzystnie na sytuację finansową strony, zwłaszcza, że nie ma ona pewności czy mediacja zakończy się dla niej pozytywnie. Instytucja ta powinna być dla strony bezpłatna.	**Uwaga nieuwzględniona** Obciążanie tylko jednej strony mediacji całością kosztów zaprzecza idei mediacji. Takie rozwiązanie doprowadziłoby do tego, że w istocie tylko jednej stronie mediacji będzie zależało na jej sukcesie i tylko jedna strona poniesie skutki jej zerwania.
429.	**Dział IV Postępowania szczególne**	**Krajowa Rada Radców Prawnych**	Dział IV zawiera przepisy normujące postępowania szczególne. W dotychczas obowiązującej Ordynacji podatkowej takie postępowania nie występowały. Na uwagę zasługują: konsultacja skutków podatkowych transakcji i umowa o współdziałanie. 1. Celem konsultacji z organem podatkowym będzie wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych dokonanych przez wnioskodawcę transakcji, w szczególności dotyczącej przeniesienia własności składników majątkowych, ich użytkowania, udzielania pożyczek i kredytów, procesów restrukturyzacyjnych czy wspólnych przedsięwzięć. W ramach tej procedury przewidziano udzielanie wyjaśnień do wszelkich zgłoszonych wątpliwości jak też dokonywanie uzgodnień między organami podatkowymi a wnioskodawcami. Organ podatkowy będzie kompleksowo oceniał zdarzenia gospodarcze mające wpływ na wysokość zobowiązania podatkowego. W przypadku późniejszego wydania w zakresie tego podatku decyzji wymiarowej, organ podatkowy uwzględniać będzie w niej treść decyzji w sprawie skutków podatkowych. Opłata za wydanie decyzji w przedmiocie konsultacji uzależniona m. in. od wartości transakcji czy statusu zainteresowanego wnioskodawcy. Co do zasady taki tryb konsultacji należy ocenić pozytywnie. Zauważyć jednak należy, że wskazana w projekcie wysokość opłaty (nawet 100.000 zł) może stanowić barierę uniemożliwiającą niektórym podatnikom podejmowanie tej procedury. 2. Z kolei umowa o współdziałanie będzie miała na celu realizację przyjętych obowiązków przez podatnika i organ podatkowy. Podatnik będzie zobowiązywał się do przestrzegania prawa podatkowego w warunkach wzajemnego zaufania, zaś organ podatkowy do przejrzystości i zrozumienia charakteru działalności prowadzonej przez podatnika. Nie jest jednak do końca jednoznacznie określony	**Ad 1. Uwaga uwzględniona** Proponuje się obniżenie opłaty od wniosku o konsultację o połowę względem pierwotnej propozycji (zatem maksymalnie do 50.000 zł). **Ad 2. Uwaga nieuwzględniona** Sukces lub porażka umowy o współdziałanie będą zależeć od realiów jej funkcjonowania, które z kolei są zależne w niewielkim stopniu od treści przepisów prawa, w większym od praktyk administracyjnych. **Ad 3. Uwaga niezasadna** Cel wydawania informacji ogólnych i ochrona z tytułu zastosowania się do informacji ogólnych wynikają wprost z przepisów (odpowiednio art. 537 § 1 i art. 570). Informacje ogólne będą wydawane z urzędu przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w przypadku istotnej zmiany przepisów prawa podatkowego lub wprowadzenia nowych przepisów. Minister właściwy do spraw finansów publicznych z urzędu zmienia wydane informacje ogólne oraz objaśnienia podatkowe, jeżeli stwierdzi ich nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego oraz Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej (art. 538). W przypadku zastosowania się przez zobowiązanego w danym okresie rozliczeniowym do informacji ogólnych ochrona będzie przysługiwać na podstawie stosowanych odpowiednio przepisów art. 565–568. **Ad 4. Uwaga niezasadna** Art. 542 zawiera nową regulację, zobowiązującą ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania bez zbędnej zwłoki interpretacji ogólnej, jeżeli wpłynie znacząca liczba wniosków o interpretacje indywidualne, dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania usprawiedliwiała dotychczasowa praktyka wydawania interpretacji ogólnych. Zaproponowane rozwiązanie nie

			sens wprowadzania w życie umów o współdziałania oraz ich efekt, co może czynić tę instytucję iluzoryczną. 3. Warto odnieść się także do modyfikacji zasad wydawania informacji i interpretacji przepisów prawa podatkowego. W przypadku istotnej zmiany lub wprowadzenia nowych przepisów prawa podatkowego minister właściwy do spraw finansów publicznych ma wydawać z urzędu, bez zbędnej zwłoki, także przed ich wejściem w życie, informacje i wyjaśnienia, w jakim zakresie przepisy te wpływają na prawa i obowiązki podatnika (informacje ogólne). Biorąc pod uwagę częstotliwość zmian prawa podatkowego należy zastanowić się, jak w rzeczywistości ma wyglądać procedura wydawania informacji ogólnych. Nie wyjaśniono również, jaki jest cel wydawania tych informacji oraz czy zastosowanie się do informacji będzie chroniło podatnika. 4. Zwrot niedookreślony zawiera natomiast przepis, zgodnie z którym minister właściwy do spraw finansów publicznych wydaje z urzędu bez zbędnej zwłoki interpretację ogólną w przypadku wpłynięcia znacznej liczby wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Sformułowanie „znaczna ilość" nie jest określone w sposób konkretny. 5. Uzasadnionym rozwiązaniem jest przekazanie do kompetencji Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego w zakresie podatków i opłat lokalnych (dla których organem podatkowym jest obecnie organ samorządowy). Przepisy przewidują, że przed wydaniem interpretacji w tym zakresie Dyrektor Krajowej Informacji Podatkowej będzie jednak występował do samorządowego organu podatkowego o pisemne stanowisko w zakresie złożonego wniosku. Brak stanowiska w zakresie wniosku będzie uznawany za akceptację projektu interpretacji przez samorządowy organ podatkowy. Projektowane przepisy zapewne wpłyną na ujednolicenie treści wydawanych interpretacji w zakresie podatków lokalnych faktycznych, niemniej jednak mogą stanowić wyraz ograniczenia decyzyjności organów samorządu terytorialnego. 6. W interesie podatników ma być również przewidziane	pozostawia możliwości wyboru co do obowiązku wydania interpretacji ogólnej, szczególnie wtedy gdy stosowanie przepisów prawa podatkowego prowadzi do licznych sporów przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Należy pozostawić jednak do oceny właściwego organu ocenę spełnienia kryteriów wydania interpretacji ogólnej. Tym bardziej, że sformułowanie precyzyjnych kryteriów nie jest możliwe. **Ad 5 i 6. Uwagi aprobująca – nie wymaga odniesienia się** **Ad 7. Uwaga nieuwzględniona** Utworzenie definicji „zainteresowanego" nieobarczonej ryzykiem np. zbyt szerokiej nie wydaje się możliwe. Nie przewiduje się wprowadzenia definicji tego pojęcia. **Ad 8. Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe". To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.). Wbrew podnoszonym wątpliwościom również w przypadku opłaty podwyższonej może wystąpić potrzeba jej zwielokrotnienia z uwagi na objęcie jednym wnioskiem odrębnych (skomplikowanych) stanów faktycznych. Będzie to jednak zawsze stanowić wyjątek, a nie regułę.

			poszerzenie zakresu informacji zamieszczanych w Biuletynie Informacji Publicznej oraz informowanie podatnika z jakim dniem kończy się okres zwolnienia z obowiązku płacenia podatku wynikającego z uchylonej przez orzeczenie interpretacji. 7. Z niejasnych powodów ustawodawca posługuje się w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa zamiennie pojęciem „zainteresowany" i „wnioskodawca", bez zdefiniowania żadnego. 8. Negatywnie należy ocenić planowane wprowadzenie wysokiej opłaty za złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w przypadku, gdy jego przedmiotem będzie szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe. Brak kryteriów oceny stopnia skomplikowania stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego może sprawić, że nakładanie wysokich opłat stanie się w przyszłości elementem każdego postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego. 9. Zasadnym jest również ustosunkowanie się do zasad ustalania wartości rzeczy lub praw majątkowych przewidzianych w projekcie ustawy – Ordynacja podatkowa. Problematyka określania tej wartości występuje w niemal wszystkich ustawach podatkowych, jednak planowane zmiany rodzą ryzyko ich wyłącznej i niekorzystnej dla podatników interpretacji przez organ podatkowy. Mianowicie organ podatkowy może wezwać zobowiązanego do podwyższenia lub obniżenia wartości rzeczy lub praw majątkowych, jeżeli w ocenie organu podatkowego wskazana przez zobowiązanego wartość rzeczy lub praw majątkowych znacznie odbiega od wartości rynkowej. W wezwaniu organ podatkowy wskazuje wartość rzeczy lub praw majątkowych według własnej, wstępnej oceny oraz przesłanki, którymi kierował się przy jej dokonaniu i wzywa zobowiązanego do wskazania przyczyn uzasadniających podanie wartości znacznie odbiegającej od tej wartości. Jeżeli zobowiązany, pomimo wezwania, nie określił wartości, nie dokonał zmiany wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej, organ podatkowy określi wartość rzeczy lub praw majątkowych. Określenie wartości ma więc nastąpić arbitralnie przez organ	**Ad 9. Uwaga nieuwzględniona** Podkreślić należy, że w pierwszej kolejności to podatnik będzie obowiązany do określenia wartości rzeczy lub praw majątkowych. Organ podatkowy będzie określał tę wartość wówczas, jeśli po uprzednim wezwaniu podatnik jej nie określił, nie dokonał zmiany wartości lub podał wartość nieodpowiadającą wartości rynkowej. Podatnik może kwestionować ustalenia organu podatkowego w zakresie określenia wartości rzeczy lub praw majątkowych składając odwołanie od decyzji, w której te wartości służyły do określenia zobowiązania podatkowego. Przepisy nie określają co należy rozumieć przez wiadomości specjalne, pozostawiając to doktrynie. Takie rozwiązania występują także w innych dziedzinach prawa i nie są kwestionowane.

			podatkowy w formie adnotacji. Jedynie w przypadku, gdy w sprawie wymagane są wiadomości specjalne, organ podatkowy może powołać biegłego. Ocena, kiedy wymagane są wiadomości specjalne, nie została w projekcie przedstawiona. Nie wskazano również, czy decyzja organu podatkowego podlega zaskarżeniu, jednak forma podjęcia tej decyzji (adnotacja) może oznaczać brak możliwości sprzeciwu podatnika. W obowiązujących obecnie przepisach ustaw podatkowych w podobnych sytuacjach opinia biegłego jest konieczna, zaś organ podatkowy określa wartość z uwzględnieniem opinii biegłego lub biegłych bez względu na to, czy wymagane są wiadomości specjalne.	
430.	**Dział IV Rozdział 1**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektodawca powinien rozważyć, czy konieczne jest wprowadzanie kolejnego rejestru, zamiast dążenia do zminimalizowania liczby systemów teleinformatycznych, w których gromadzone są te same albo takie same dane. W CRP KEP powielane są dane z innych systemów, w szczególności z bazy PESEL. Wydaje się niezrozumiałym podejście projektodawcy, który zamiast umożliwić organom podatkowym dostęp do istniejących rejestrów państwowych, tworzy nowy, który zasadniczo dubluje ich funkcje. Być może należałoby zmienić ustawę o CEIDG, tak aby wpis zawierał jednocześnie wszystkie niezbędne dane z punktu widzenia administracji podatkowej. W ten sposób nie tylko doszłoby do ograniczenia liczby rejestrów, ale także do ograniczenia liczby obowiązków administracyjnych podatników, takich jak osoby prowadzące jednoosobową działalność gospodarczą. Zatem można odnieść wrażenie że omawiane przepisy o identyfikacji i ewidencji podatników powstały w kompletnym oderwaniu od innych ustaw. Jeżeli projektodawca zdecyduje się pozostawić poniższe regulacje w niezmienionym kształcie, to naszym zdaniem powinien uzupełnić uzasadnienie o szczegółową analizę kosztów i korzyści przyjętej metody w porównaniu do zaproponowanej koncepcji, wykorzystującej istniejące rejestry.	**Uwaga niezasadna** Projektowane przepisy nie zawierają nowych regulacji i zostały jedynie przeniesione z ustawy o ewidencji i identyfikacji podatników. Nie można również zgodzić się, iż nastąpi dublowanie funkcji z innymi systemami. Zaproponowane rozwiązania legislacyjne są charakterystyczne dla dojrzałej kodyfikacji części ogólnej prawa podatkowego i są zgodne z postulatami zarówno doktryny jak i instytucji międzynarodowych.
431.	**Art. 489 § 3**	**PGE SA**	Brak jest zapisów o konieczności lub braku konieczności dokonania aktualizacji zgłoszenia identyfikacyjnego w przypadku przedsiębiorców już istniejących celem dodania do bazy adresu elektronicznego.	**Uwaga niezasadna** Wejście w życie ustawy powoduje obowiązek uzupełnienia danych zgodnie z nowymi regulacjami.

432.	**Art. 491 § 1 pkt 2**	**PGE SA**	Brak jest zapisów o konieczności lub braku konieczności dokonania aktualizacji zgłoszenia identyfikacyjnego w przypadku przedsiębiorców już istniejących celem dodania do bazy adresu elektronicznego.	**Uwaga niezasadna** Wejście w życie ustawy powoduje obowiązek uzupełnienia danych zgodnie z nowymi regulacjami.
433.	**Art. 494 § 4**	**Związku Banków Polskich**	Przepis pozostawia wątpliwości w jakich sytuacjach płatnik będzie zobligowany do dokonania zgłoszenia identyfikacyjnego podatnika. Odwołanie w art. 494 § 4 do § 2 wskazywałoby, że w każdej sytuacji, gdy wobec danego podatnika (z wyjątkiem osób fizycznych objętych numerem PESEL nieprowadzących działalności gospodarczej lub niezarejestrowanych dla celów VAT) określony podmiot pełni rolę płatnika, za jego pośrednictwem może być dokonywane zgłoszenie rejestracyjne. Nałożenie na płatników obowiązku tak szerokiego podmiotowo wydaje się być nadmiarowe. Dodatkowo, w ocenie banków, przepisy powinny być uzupełnione o wskazanie trybu, w jakim płatnik powinien wypełnić powyższy obowiązek. Wyjaśnienia wymaga, czy za pośrednictwem płatnika może być również dokonywana aktualizacja danych.	**Uwaga niezasadna** Przepis jest jasny i precyzyjny, a dotyczy wszystkich podatników, którzy nie posiadają identyfikatora podatkowego, a uzyskali przychody na terytorium Rzeczpospolitej Polskiej ze stosunku pracy, umowy zlecenia, umowy o dzieło lub innej o podobnym charakterze, a także działalności wykonywanej osobiście. Ponadto przepis art. 520 § 4 (poprzednio 494 § 4) stanowi o fakultatywnym pośrednictwie do dokonania takiej czynności przez płatnika, który i tak jest zobowiązany na podstawie innych regulacji do obliczenia i wpłaty podatku.
434.	**Art. 499 § 1**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Termin zaproponowany w Projekcie należy uznać za nadmiernie krótki, dlatego też postulujemy jego przedłużenie do 14 dni.	**Uwaga niezasadna** Termin 7 dni jest wystarczający do dokonania aktualizacji danych objętych zgłoszeniem identyfikacyjnym, a jednocześnie niezbędny ze względu na bezpieczeństwo obrotu gospodarczego. Z CRP KEP korzystają inne systemy teleinformatyczne w tym m. in. VIES.
435.	**Rozdział 2 Interpretacje i Informacje dotyczące przepisów prawa podatkowego**	**Związek Rzemiosła Polskiego**	Termin na wydanie interpretacji ogólnej na wniosek. Obecnie obowiązująca Ordynacja podatkowa przewiduje wydanie interpretacji ogólnej w terminie 3 miesięcy (art. 14d § 1 stosowany w związku z art. 14a § 9 Ordynacji podatkowej). Zaproponowany w Projekcie termin 6 miesięcy na wydanie interpretacji ogólnej na wniosek Rzecznika Praw Podatnika jest stanowczo zbyt długi. Ponadto nie określono terminu wydania interpretacji ogólnej na wniosek innych podmiotów oraz nie przewidziano „interpretacji milczącej" (uznającej prawidłowość stanowiska przedstawionego we wniosku) w przypadku niewydania interpretacji w terminie. Taki kształt regulacji spowoduje wydłużanie terminów wydawania interpretacji ogólnych przez Ministra Finansów i jest niekorzystny dla podatników.	**Uwaga niezasadna** Wbrew podnoszonym zastrzeżeniom w przepisach NOP analogicznie jak w art. 14a § 9 w związku z art. 14 § 1 o.p. uregulowano termin wydania interpretacji ogólnej na wniosek. Stanowi o tym odesłanie w art. 545 do art. 557 NOP. Pozostawiono tym samym 3 miesięczny termin na wydanie interpretacji ogólnej na wniosek oraz skutki nie dochowania przez organ tego terminu. Zatem wbrew podnoszonym zastrzeżeniom nic w tym zakresie się nie zmieniło. Odrębne zagadnienie stanowi nowe uregulowanie przyznające Rzecznikowi Praw Podatnika (dalej: RPP) możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej. W tym wypadku w art. 543 § 6 i 7 NOP przewidziano szczególne wymogi wniosku oraz termin na wydanie interpretacji ogólnej. Interpretacja ogólna jest pismem Ministra Finansów zawierającym

				wykładnię przepisów prawa podatkowego na tle zaistniałych rozbieżności powstałych wskutek stosowania tych przepisów przez podległe mu organy podatkowe. Celem jej wydania jest ujednolicenie stosowania określonych przepisów prawa podatkowego, czyli spowodowanie, aby nie wystąpiła rozbieżność w ich stosowaniu lub aby rozbieżność ta zanikła. Wyłączną kompetencję do wydania takiej interpretacji ma Minister Finansów również w przypadku gdy wystąpi o nią RPP. Występując z wnioskiem RPP przedstawia własne stanowisko w danej sprawie. Minister Finansów przedstawiając własny pogląd w zakresie rozumienia (odczytywania) treści danych przepisów i wyrażając własną ocenę prawną będzie dodatkowo zobowiązany do odniesienia się do tego stanowiska. Przy konstruowaniu przepisów art. 543 § 6 i 7 NOP przyjęto założenie, że nadal będą dominować interpretacje wydawane z urzędu oraz na wniosek zainteresowanego. Wniosek pochodzący od RPP będzie w tej sytuacji dotyczył spraw szczególnie skomplikowanych i wymagających odpowiednio większego nakładu pracy ze strony Ministra Finansów. W tej sytuacji założono, że choć co do zasady wniosek RPP powinien być rozpoznany bez zbędnej zwłoki, to jednak mogą wystąpić w praktyce sytuacje wymagające dłuższego terminu na jego rozpoznanie. Termin ten jednak ostatecznie nie może przekroczyć 6 miesięcy.
436.	**Art. 509 – 542**	**Business Centre Club**	1. W Nowej Ordynacji Podatkowej znajdują się rozwiązania, z których wynikną wątpliwości co do obowiązywania już wydanych a korzystnych dla podatników interpretacji indywidualnych. Te rozwiązania należy ocenić jako niekorzystnie dla podatników. 2. Informacje ogólne i objaśnienia podatkowe Niemniej jednak doświadczenie uczy, że skoro z informacjami ogólnymi związana będzie ich formalna moc wiążąca, to należy spodziewać się, że w dużej mierze będą to informacje o profiskalnym wydźwięku (np. ograniczenie stosowania zwolnienia podatkowego czy konieczność stosowania wyższej stawki podatku). Wiązać się to może z ryzykiem niebezpiecznej z punktu widzenia podatników zmiany dotychczas akceptowanej przez organy podatkowe praktyki w danej kwestii. Z całą pewnością będą się więc pojawiały wątpliwości, co do prawidłowości zajętego przez ministra właściwego do spraw publicznych stanowiska w wydanej	**Ad 1. Uwaga niezasadna** Projekt nie uchyla interpretacji indywidualnych, w tym korzystnych dla podatników, wydanych na podstawie obowiązującej Ordynacji podatkowej. **Ad 2. Uwaga niezasadna** Na podstawie projektowanych przepisów ustawy o Rzeczniku Praw Podatnika Rzecznik posiada kompetencje w sprawie informacji ogólnych. Kompetencje te należy wywodzić z przepisów wymienionej ustawy. Do zadań Rzecznika Praw Podatnika należy bowiem m. in. przedstawianie organom wniosków zmierzających do zapewnienia ochrony praw podatnika, wzmocnienia spójności prawa podatkowego, usunięcia zbędnych procedur, czy wymogów formalnych lub usprawnienia załatwiania spraw oraz podejmowanie innych działań służących ochronie praw podatników. **Ad 3. Uwaga niezasadna**

			informacji ogólnej. Nawet obowiązywanie regulacji, zgodnie z którą organ ten z urzędu zmienia wydaną informację ogólną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość uwzględniając orzecznictwo sądów, TK czy TSUE, nie gwarantuje odpowiednio szybkiej reakcji i usuwania błędnych oraz generujących chaos podatkowy informacji. Z tych względów wydaje się, że w zakresie informacji ogólnych winno się wzmocnić kompetencje Rzecznika Praw Podatnika, aby ten mógł szybko i skutecznie reagować na podnoszone wątpliwości, co do treści wydanych informacji ogólnych. 3. Podobnie, powinna zostać wyraźnie zaakcentowana rola Rzecznika Praw Podatnika w odniesieniu do nowej procedury przy wydawaniu interpretacji ogólnych, przewidzianej w art. 514 § 3 Nowej Ordynacji Podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, Minister właściwy do spraw finansów publicznych może wystąpić do Naczelnego Sądu Administracyjnego z wnioskiem w sprawie rozstrzygnięcia rozbieżności powstałych w orzecznictwie sądowym w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji ogólnych. Nie powinno ulegać wątpliwości, że w przywołanym postępowaniu powinna być aktywnie reprezentowana również „strona podatników" np. poprzez udział Rzecznika Praw Podatnika. 4. Na marginesie można poddać pod zastanowienie, czy na pewno celowe jest funkcjonowanie aż tylu form wydawania interpretacji i informacji dotyczących prawa podatkowego tj. poza interpretacjami ogólnymi i indywidualnymi, Nowa Ordynacja Podatkowa reguluje też „informacje ogólne" oraz „objaśnienie podatkowe". Dla osób pozostających poza procesem legislacyjnym trudno uchwycić cel takiego podziału i cel kreowania aż tylu instytucji, których istota i funkcja w dużym stopniu się powiela. ***5. Opłata 2000 zł za wydanie skomplikowanej interpretacji indywidualnej*** Negatywnie należy ocenić przewidzianą w art. 533 § 3 Nowej Ordynacji Podatkowej opłatę wysokości 2000 zł za wydanie interpretacji indywidualnej „gdy przedmiotem wniosku jest szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe." O podwyższeniu opłaty orzeknie DKIS w formie postanowienia, na które będzie przysługiwać zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2	Kompetencje Rzecznika Praw Podatnika w sprawach interpretacji ogólnych są wystarczające. Rzecznik może wnioskować do ministra właściwego do spraw finansów publicznych o wydanie interpretacji ogólnej. Występowanie do NSA w sprawie rozstrzygnięcia rozbieżności powstałych w orzecznictwie sądowym w zakresie niezbędnym do wydania interpretacji ogólnych jest zarezerwowane dla ministra, ponieważ minister wydaje interpretacje ogólne. Nie ma także przeszkód, aby Rzecznik zasygnalizował ministrowi potrzebę wystąpienia do NSA na podstawie art. 541 § 3. **Ad 4. Uwaga niezasadna** Zróżnicowanie form dokonywania przez uprawnione organy wykładni przepisów prawa podatkowego jest wynikiem analiz aktualnego stanu prawnego oraz dotychczasowej praktyki wydawania interpretacji i objaśnień podatkowych. Wprowadzenie nowych instytucji zostało szczegółowo przedstawione w uzasadnieniu projektu. **Ad 5. Uwaga uwzględniona częściowo** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub

			p.p.s.a.). Dotychczas wysokość opłaty od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wynosiła 40 zł (z uwzględnieniem oczywiście ilości ujętych stanów faktycznych/zdarzeń przyszłych czy ilości zainteresowanych). Wprowadzenie nieostrego pojęcia „skomplikowanego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego", należy ocenić jednoznacznie negatywnie, bowiem to od dyskrecjonalnej decyzji urzędnika będzie zależeć 50-krotne zwiększenie wysokości pobieranej opłaty. Na wstępie może dyskryminować podmioty działające w branżach, gdzie przepisy prawa podatkowego odnoszą się do skomplikowanych pojęć z zakresu innych dziedzin nauki czy procesów technologicznych, co ma miejsce np. w podatku akcyzowym. DKIS może też niesłusznie przyjmować, że samo szczegółowe opisanie stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego (na kilku lub kilkunastu stronach) decyduje o skomplikowaniu sprawy. Może to powodować wystąpienie negatywnej i niebezpiecznej dla podatników tendencji skracania opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego, w taki sposób, aby nie wyglądał on na „szczególnie skomplikowany", przez co potencjalnie wydana interpretacja może zostać zakwestionowania w postępowaniu jako odbiegająca od rzeczywistości występującej od podatnika. Innymi słowy, obawa mniej zamożnych podatników przed podwyższeniem wysokości opłaty może skutkować niebezpiecznym dla nich upraszczaniem opisu stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego we wniosku – co systemowo negatywnie wpłynie na skuteczność ochrony wynikającej z wydawanych interpretacji. Niewykluczone też, że w podobnym stanie faktycznym/zdarzeniu przyszłym będą przyjmowane różne wysokości opłaty, co należy ocenić negatywnie z punktu widzenia zasady równego traktowania. ***<u>6. Ograniczenie ochrony wynikającej z zastosowania się do utrwalonej praktyki orzeczniczej</u>*** Na s. 453 uzasadnienia projektu Nowej Ordynacji Podatkowej wskazano, że w projekcie nie wprowadzono regulacji odpowiadającej treści art. 14n § 5 Ordynacji podatkowej: *„Wprowadzone w tym przepisie pojęcie utrwalonej praktyki orzeczniczej oznacza, że ustalana ona będzie na podstawie interpretacji indywidualnych wydanych w takich samych stanach faktycznych oraz takim samym stanie prawnym w*	zdarzenie przyszłe". To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.). Wbrew podnoszonym wątpliwościom również w przypadku opłaty podwyższonej może wystąpić potrzeba jej zwielokrotnienia z uwagi na objęcie jednym wnioskiem odrębnych (skomplikowanych) stanów faktycznych. Będzie to jednak zawsze stanowić wyjątek, a nie regułę. **Ad 6. Uwaga uwzględniona** Odpowiednikiem obowiązującego przepisu 14n § 5 jest projektowany przepis art. 570 § 2

			trakcie okresu rozliczeniowego oraz w okresie 12 miesięcy przed okresem rozliczeniowym, w którym podatnik zastosował się do tej praktyki, z wyłączeniem przypadków gdy w tożsamym zakresie, w okresie 12 miesięcy przed okresem rozliczeniowym, w którym podatnik zastosował się do tej praktyki lub w trakcie tego okresu rozliczeniowego, wydana została interpretacja ogólna lub objaśnienia podatkowe - w tym przypadku praktykę tę ustala się na podstawie tej interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych (jednakże ze skutkiem wyłączenie na przyszłość - od dnia wydania takiej interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych)". Wydaje się, że przepis odpowiadający art. 14n § 5 Ordynacji podatkowej powinien jednak znaleźć się w Nowej Ordynacji Podatkowej. Pozwalał on bowiem zmniejszyć ryzyko dla podmiotów, które same nie występowały o interpretacje indywidualne, jednak analizowały interpretacje wydawane w sprawach innych podatników i na tej podstawie zachowywały się w określony sposób (tworząc swego rodzaju „*defence file*"). Obowiązywanie tej zasady można również wywodzić z art. 35 ust. 3 i 4 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawa przedsiębiorców. ***7. Zmiany w rozpoznawaniu skarg kasacyjnych przez NSA*** Istotną zmianą, która wiąże się z projektem Nowej Ordynacji Podatkowej jest modyfikacja zasad prowadzenia sądowej kontroli przez Naczelny Sąd Administracyjny ze skarg kasacyjnych od wyroków sądów pierwszej instancji w sprawach skarg na interpretacje przepisów prawa podatkowego. Zmiany w tym zakresie odnoszą się do projektowanej nowelizacji ustawy z 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi poprzez dodanie art. 180a p.p.s.a. w ustawie z dnia … . – Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …..). Wejście w życie tej nowelizacji będzie oznaczało wprowadzenie dokonywania przez Naczelny Sąd Administracyjny wstępnej kontroli skarg kasacyjnych od wyroków WSA ze skarg na interpretacje. Z jednej strony będzie się to wiązało z niewątpliwym przyspieszeniem rozstrzygania spraw dotyczących interpretacji indywidualnych przez sądy administracyjne. Zmniejszy się bowiem ilość rozpoznawanych merytorycznie skarg kasacyjnych przez	**Ad 7. Uwaga do projektu ustawy - Przepisy wprowadzające ustawę – Ordynacja podatkowa oraz ustawę o Rzeczniku Praw Podatnika.**

			Naczelny Sąd Administracyjny. Z drugiej jednak strony, istnieje ryzyko przyjmowania przez Naczelny Sąd Administracyjny - nie zawsze łatwych do uchwycenia kryteriów - rozpoznania sprawy przez ten sąd. Wiązać się to może pojawieniem się niekorzystnego zjawiska „sądu nad skargą a nie nad sprawą" również w sprawach, które dla bezpieczeństwa obrotu gospodarczego winny zostać zbadane przez merytorycznie przez Naczelny Sąd Administracyjny. Z całą pewnością zmiana ta zwiększy zaś wymagania jakie stoją przed profesjonalnymi pełnomocnikami wnoszącymi skargi kasacyjne. ***8. Interpretacje indywidualne a klasyfikacja statystyczna wyrobów i usług*** W ramach prac nad Nową Ordynacją Podatkową powinno uwzględnić się również bardzo często występujący problem związany z odmową wydania interpretacji indywidualnych w razie braku wskazania symbolu statystycznego wg Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług dla towaru czy usługi. Organy wydające interpretacje indywidualne niesłusznie przyjmują, że taka klasyfikacja statystyczna stanowi element stanu faktycznego/zdarzenie przyszłego, a nie jego oceny prawnej i odmawiają wydawania interpretacji indywidualnych Takie działanie organów interpretacyjnych wg aktualnego orzecznictwa jest nieprawidłowe. Wskazać tu można na prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Krakowie z 10 września 2015 r. sygn. I SA/Kr 1206/15, wyrok Naczelnego Sądu Administracyjnego z dnia 29 listopada 2017 r. sygn. I FSK 179/16, czy wyroki Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Szczecinie z dnia 18 stycznia 2018 r. sygn. I SA/Sz 988/17 oraz Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Poznaniu z dnia 21 grudnia 2017 r. sygn. I SA/Po 981/17 gdzie powołując się na orzecznictwo Naczelnego Sądu Administracyjnego, zaznaczono, *że „(...) wskazane w przepisach podatkowych klasyfikacje statystyczne są elementem normy prawnej określającej sposób opodatkowania i w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe podlegają także procesowi wykładni dokonywanej przez te organy. Gdyby było inaczej to*	**Ad 8. Uwaga nieuwzględniona w projekcie** Na gruncie ustawy z zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz ustaw – Ordynacja podatkowa prowadzone są prace nad wprowadzaniem tzw. wiążącej informacji stawkowej[2].

[2] https://legislacja.rcl.gov.pl/projekt/12317902/katalog/12547398#12547398

			w "zwykłych" postępowaniach wymiarowych organy podatkowe byłyby związane klasyfikacją statystyczną dokonaną przez producenta lub usługodawcę. Klasyfikacje statystyczne są w swej istocie zbiorami norm technicznych stanowiącymi usystematyzowane zbiory towarów lub czynności (usług) - przez ich wprowadzenie do systemu podatkowego, są jednocześnie swoistego rodzaju normami podatkowymi w zakresie podatku od towarów i usług. Tym samym organy podatkowe, nie zaś organy statystyczne, mając na uwadze stan faktyczny sprawy, podany we wniosku o wydanie interpretacji, w zakresie niezbędnym z punktu widzenia wszystkich jego elementów mogących mieć znaczenia klasyfikacyjne, powinny dokonać oceny, w jakim grupowaniu tej właśnie klasyfikacji mieszczą się usługi opisane przez Spółkę." Mimo przywołanego orzecznictwa sądów administracyjnych DKIS ciągle uchyla się od dokonywania oceny prawidłowości dokonanej klasyfikacji statystycznej w ramach interpretacji indywidualnych opisanego towaru czy usługi, przerzucając cały ciężar dokonania tej klasyfikacji na podatnika. Ogranicza to w istotnym stopniu funkcje ochronne interpretacji indywidualnych, czego przejawem są wszczynane postępowania podatkowe, w trakcie których kwestionuje się uzyskane przez podatników interpretacje indywidualne, z uwagi na dokonanie błędnej klasyfikacji statystycznej towaru czy usługi przez podatnika w treści wniosku. Plany legislacyjne Ministerstwa Finansów wskazują też, że prowadzone są prace nad wprowadzaniem tzw. wiążącej informacji stawkowej. Postulowane byłoby uwzględnienie tych planów w Nowej Ordynacji Podatkowej.	
437.	**Art. 509 § 1 pkt 2 i art. 514 § 5**	**Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych**	Postulat, aby przewodniczący Rady Dialogu Społecznego, mógł występować, na wniosek strony pracowników i strony pracodawców Rady, do ministra właściwego do spraw finansów publicznych, z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej na podstawie art. 514 § 5, gdy wydanie interpretacji ogólnej służy realizacji celów Rady, oraz o wydanie objaśnień podatkowych na podstawie art. 509 § 1 pkt 2 w sprawach często powstających wątpliwości interpretacyjnych.	**Uwaga niezasadna** W art. 541 § 1 nie wskazano w sposób jednoznaczny na krąg podmiotów uprawnionych do złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej. Zastrzeżono jedynie, że wnioskodawcą nie może być organ administracji publicznej (art. 541 § 2). Oznacza to, że wnioskodawcą może być każdy podmiot, z wyjątkiem organu administracji publicznej. Zapewniono korzystanie z prawa składania wniosku o wydanie interpretacji ogólnej wszystkim uprawnionym, niezależnie od powodu, z jakiego sięgają do instytucji interpretacji ogólnych. Zrezygnowano z

				dotychczasowego rozwiązania (art. 14a § 1 o.p.), wykluczającego możliwość złożenia wniosku o wydanie interpretacji ogólnej w sprawach, w których w dniu złożenia wniosku w stosunku do wnioskodawcy toczy się postępowanie podatkowe, kontrola podatkowa, kontrola celno-skarbowa albo w sprawach, w których zostało przez wnioskodawcę wniesione odwołanie od decyzji lub zażalenie na postanowienie. Oznacza to, że wnioskowanie o wydanie interpretacji ogólnej nie wymaga wykazania przez wnioskodawcę powodu i celu wydania interpretacji ogólnej. Szczególnie predestynowanymi do występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji ogólnej powinny stać się organizacje przedsiębiorców lub inne organizacje samorządu zawodowego lub gospodarczego. Reprezentowane przez nich podmioty powinny być traktowane jednolicie w ramach tożsamych faktycznych i prawnych stanów podatkowych. Samorząd gospodarczy lub zawodowo-gospodarczy może, poprzez korzystanie z prawa do składania wniosków o wydanie interpretacji ogólnych, zapewnić jednolite stosowanie przepisów prawa podatkowego w stosunku do podmiotów, których interesy reprezentuje w obliczu władzy publicznej.
438.	**Art. 509 § 3**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Sześciomiesięczny termin przewidziany na wydanie objaśnień podatkowych należy uznać za nazbyt długi i mogący prowadzić do utrudnień w obrocie. Dynamika stosunków gospodarczych sprawia, że w wielu przypadkach perspektywa sześciomiesięcznego oczekiwania na wydanie interpretacji prowadzić będzie do zniechęcenia przedsiębiorców do podjęcia aktywnych działań. Biorąc pod uwagę fakt, że w przypadku dużej części podatków zaliczki na podatek uiszczane są w cyklu miesięcznym, podatnik może zostać zobowiązany do uiszczenia aż sześciu zaliczek, zanim organ wyda rozstrzygającą interpretację przepisów. Dodatkowym argumentem na rzecz skrócenia terminu na wydanie objaśnień podatkowych jest duża dynamika zmian w prawie podatkowym, wymuszająca na podatnikach szybkie dostosowywanie swojej działalności do zmieniającego się otoczenia regulacyjnego. Przepisy obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej przewidują trzymiesięczny termin na wydanie interpretacji indywidualnej. Postulujemy aby w przypadku obowiązku wydawania objaśnień podatkowych wprowadzić analogiczny termin na jego realizację.	**Uwaga niezasadna** Przewidziany sześciomiesięczny termin do wydania objaśnień podatkowych dotyczy wniosku Rzecznika Praw Podatnika. Jest to szczególne uprawnienie Rzecznika, który jako jedyny wskazany podmiot może wnioskować o wydanie objaśnień podatkowych wydawanych co do zasady z urzędu. Z uwagi na to, że będą dotyczyć najbardziej skomplikowanych zagadnień w stosowaniu prawa podatkowego termin na ich wydanie należy uznać za uzasadniony.

439.	**Art. 514 § 1**	**PGE SA**	Należy zastąpić spójnik „ lub” spójnikiem „i” w końcowej części przepisu tak, aby po zmianie brzmiał: „…Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.”.	**Uwaga niezasadna** Wprowadzenie proponowanej zmiany redakcyjnej wskazywałoby na to, że musi istnieć jednocześnie zarówno orzeczenie TK, jak i TSUE.
440.	**Art. 515**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Wątpliwości co do rozumienia pojęcia „znaczna liczba wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych”, która stanowić będzie podstawę do wydania interpretacji ogólnej.	**Uwaga niezasadna** Potrzebę wprowadzenia tej regulacji wyjaśniono w uzasadnieniu do art. 542 (poprzednio art. 515). Ponownie zauważyć należy, że wprowadzone od 2012 r. rozwiązanie wydawania interpretacji ogólnej również na wniosek zainteresowanego nie doprowadziło do szczególnego zwiększenia aktywności Ministra Finansów w tym obszarze. Zaproponowane rozwiązanie nie pozostawia możliwości wyboru co do obowiązku wydania interpretacji ogólnej, szczególnie wtedy gdy stosowanie przepisów prawa podatkowego prowadzi do licznych sporów przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. W tym zakresie nie będzie potrzeby wywoływania wielu, powtarzalnych sporów w indywidualnych sprawach.
441.	**Art. 515**	**Polska Izba Ubezpieczeń**	Przepis wydaje się nieprecyzyjny. Zawarte w artykule określenia, jak np. „bez zbędnej zwłoki" czy „znacznej liczby wniosków" są nieostre, nie pozwalają jednoznacznie określić sposobu działania organu. Wskazać można, że przepisy nie precyzują o jaką liczbę wniosków chodzi, które miałyby wpłynąć do organu, aby ten z urzędu wydał interpretację ogólną. Kolejnym elementem budzącym wątpliwości są przedstawione w tym artykule wymagania dotyczące wpływu wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych, które charakteryzować mają się takim samym stanem faktycznym oraz mają być złożone w takim samym stanie prawnym. O ile określenia wskazane wcześniej są nieprecyzyjne, w tym przypadku ustawodawca posłużył się pojęciami nazbyt dokładnymi, a jednocześnie wydającymi się niemożliwymi do spełnienia. Wymagania dotyczące złożenia wniosku o wydanie interpretacji określają, że podatnik ma w sposób wyczerpujący opisać stan faktyczny, którego dana interpretacja ma dotyczyć. W dobie zachodzących obecnie zmian gospodarczych w Polsce oraz dynamiki zmian przepisów prawa podatkowego, bardzo trudno będzie się doszukać choćby dwóch identycznych stanów faktycznych (a	**Uwaga niezasadna** Art. 542 zawiera nową regulację, zobowiązującą ministra właściwego do spraw finansów publicznych do wydania bez zbędnej zwłoki interpretacji ogólnej, jeżeli wpłynie znacząca liczba wniosków o interpretacje indywidualne, dotyczących takich samych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, złożonych w takim samym stanie prawnym. Wprowadzenie tego rodzaju rozwiązania usprawiedliwiała dotychczasowa praktyka wydawania interpretacji ogólnych. Zaproponowane rozwiązanie nie pozostawia możliwości wyboru co do obowiązku wydania interpretacji ogólnej, szczególnie wtedy gdy stosowanie przepisów prawa podatkowego prowadzi do licznych sporów przed organami podatkowymi i sądami administracyjnymi. Należy pozostawić jednak do oceny właściwego organu ocenę spełnienia kryteriów wydania interpretacji ogólnej. Tym bardziej, że sformułowanie precyzyjnych kryteriów nie jest możliwe. Nie wydaje się także, aby sprawiało trudności identyfikowanie tych samych stanów faktycznych**.** Dotychczas nie było z tym problemu, nie ma więc powodów sądzić, aby problemy takie pojawiły się na gruncie NOP.

			takie wymaganie stawia art. 515 NOP), tym bardziej, że mają one wystąpić w takim samym stanie prawnym. W praktyce może to doprowadzić do jednej z dwóch sytuacji: w pierwszym wariancie przepis stanie się martwy, ponieważ organy nie będą mogły go zastosować z uwagi na nieistnienie choćby dwóch takich samych stanów faktycznych, natomiast w wariancie drugim może to potencjalnie doprowadzić do sytuacji, że organy będą czekać na wpływ wniosku o takim samym stanie faktycznym, co pozostawi podatników w dużej niepewności dotyczącej terminu wydania interpretacji przepisów. Z przedstawionych powyżej uwag wynika, że celem ustawodawcy może być próba ograniczenia liczby wydawanych interpretacji indywidualnych na rzecz interpretacji ogólnych. Z przepisów natomiast wynika, że interpretacje ogólne nie są zaskarżalne. Oznacza to, że w przypadku ograniczenia możliwości i ilości wydawania interpretacji indywidualnych, podatnicy niemogący zaskarżyć niekorzystnej interpretacji ogólnej mogą zostać potencjalnie pozbawieni możliwości kontroli postępowania organów skarbowych, jaką daje im skarga do sądu w przypadku interpretacji indywidualnych. Podsumowując, w ocenie Polskiej Izby Ubezpieczeń, przepis art. 515 NOP jest nieprecyzyjny. Nie pozwala na jednoznaczne określenie wymagań, po spełnieniu których organ z urzędu wyda interpretację ogólną przepisów prawa podatkowego, a nadto naraża podatników na niepewność i potencjalnie może pozbawić uzyskania ochrony w sporach z organami, poprzez pozostawienie warunków w nim określonych do subiektywnej oceny przez odpowiedni organ. Posługiwanie się nieostrymi pojęciami nie tylko nie pozwoli osiągnąć zakładanych celów, ale dodatkowo może zwiększyć spory interpretacyjne. Niniejszym, rekomendowane byłoby doprecyzowanie kiedy konkretnie Minister Finansów będzie zobowiązany do wydania interpretacji ogólnej.	
442.	**Art. 515**	**Związku Banków Polskich**	Doprecyzowania wymaga, czy interpretacja ogólna będzie wydawana „w miejsce" interpretacji indywidualnej, przy zachowaniu 3- miesięcznego terminu na wydanie interpretacji indywidualnej, a jeśli tak, czy zainteresowany będzie „zawiadamiany" o wydaniu interpretacji indywidualnej w	**Uwaga niezasadna** Interpretacja ogólna nie zastępuje interpretacji indywidualnych. Istnieje natomiast wymóg dostosowania interpretacji indywidualnych do wydanych interpretacji ogólnych (art. 549 § 7, art. 560 pkt 2). Postanowienie, o którym mowa w art. 549§ 7 jest

			formie postanowienia w trybie art. 522 § 7.	doręczane wnioskodawcy. Na postanowienie to przysługuje zażalenie.
443.	**Art. 516 § 7**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Zaproponowany w projekcie sześciomiesięczny termin należy uznać za nazbyt długi i mogący prowadzić do utrudnień w obrocie. Dynamika stosunków gospodarczych sprawia, że w wielu przypadkach perspektywa sześciomiesięcznego oczekiwania na wydanie interpretacji prowadzić będzie do zniechęcenia przedsiębiorców do podjęcia aktywnych działań. Biorąc pod uwagę fakt, że w przypadku dużej części podatków zaliczki na podatek uiszczane są w cyklu miesięcznym, podatnik może zostać zobowiązany do uiszczenia aż sześciu zaliczek, zanim organ wyda rozstrzygającą interpretację przepisów. Dodatkowym argumentem na rzecz skrócenia terminu jest duża dynamika zmian w prawie podatkowym, wymuszająca na podatnikach szybkie dostosowywanie swojej działalności do zmieniającego się otoczenia regulacyjnego. Przepisy obecnie obowiązującej Ordynacji podatkowej przewidują trzymiesięczny termin na wydanie interpretacji indywidualnej. postulujemy skrócenie terminu na wydanie interpretacji ogólnej na wniosek Rzecznika Praw Podatnika do okresu trzech miesięcy.	**Uwaga niezasadna** Przewidziany sześciomiesięczny termin do wydania interpretacji ogólnej dotyczy wniosku Rzecznika Praw Podatnika. Jest to szczególne uprawnienie Rzecznika, który jako jedyny wyraźnie wskazany podmiot może wnioskować o wydanie interpretacji ogólnej wydawanej co do zasady z urzędu. Z uwagi na to, że będą dotyczyć najbardziej skomplikowanych zagadnień w stosowaniu prawa podatkowego termin na ich wydanie należy uznać za uzasadniony.
444.	**Art. 520**	**PGE SA**	Należy zastąpić spójnik „ lub” spójnikiem „i” w końcowej części przepisu tak, aby po zmianie brzmiał: „…Trybunału Konstytucyjnego i Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.”.	**Uwaga niezasadna** Wprowadzenie proponowanej zmiany redakcyjnej wskazywałoby na to, że musi istnieć jednocześnie zarówno orzeczenie TK, jak i TSUE.
445.	**Dział IV Rozdział 2 Oddział 3 Interpretacje indywidualne**	**Business Centre Club**	1. Interpretacje indywidualne umożliwiają dokonywanie przez organy podatkowe wykładni prawa podatkowego w odniesieniu do konkretnego stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego przedstawionego przez podatnika we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Organ podatkowy wydając interpretację indywidualną dokonuje wykładni prawa podatkowego poprzez dokonanie oceny możliwości zastosowania materialnego prawa podatkowego w odniesieniu do stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego oraz stanowiska prawnego przedstawionego przez zainteresowanego. Najistotniejszą korzyścią wynikającą z uzyskania interpretacji indywidualnej w zakresie określonego stanu faktycznego jest ochrona wnioskodawcy, bowiem zastosowanie się przez	**Ad 1-3. Uwagi nie wymagają odniesienia się do nich**

			podatnika do wykładni prawa podatkowego dokonanej przez organ w interpretacji podatkowej nie może mu szkodzić. 2. Zgodnie z aktualnie obowiązującymi przepisami Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej na wniosek zainteresowanego wydaje interpretację indywidualną dotyczącą opisanego we wniosku zdarzenia przyszłego/ stanu faktycznego. Wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega aktualnie opłacie w wysokości 40 zł. W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych należy uiścić opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Istotne jest, aby składający wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w sposób wyczerpujący przedstawił zaistniały stan faktyczny / zdarzenie przyszłe oraz jednocześnie przedstawił własne stanowisko w sprawie oceny prawnej przedstawionego we wniosku stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego. 3.Nowym rozwiązaniem, które przewiduje projekt nowej Ordynacji podatkowej jest zwiększenie opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej do wysokości 2 000 zł w przypadku, gdy przedmiotem wniosku jest szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe o takim samym charakterze. Opłatę będzie należało uiścić w terminie 7 dni od dnia doręczenia wnioskodawcy postanowienia, na które przysługuje zażalenie. 4. W ocenie BCC zwiększenie opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej nie przyniesie oczekiwanych rezultatów. Podniesienie opłat za wydanie interpretacji indywidualnej z pewnością nie zrekompensuje – jak zakłada projektodawca - kosztów, jakie ponoszą organy podatkowe w związku z pracami związanymi z wydawaniem interpretacji indywidualnych i jednocześnie nie przełoży się to na zmniejszenie liczby składanych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych. Kwota 2 000 zł nie będzie bowiem stanowiła bariery dla dużych podmiotów gospodarczych a jednocześnie może stanowić przeszkodę w korzystaniu z możliwości uzyskania potwierdzenia prawidłowości rozliczeń podatkowych przez	**Ad 4 i 5. Uwagi częściowo uwzględnione** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe”. To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane

			mikroprzedsiębiorców. Nie ulega bowiem wątpliwości, że biorąc pod uwagę dochody mikroprzedsiębiorców 2 000 zł może stanowić istotną część ich funduszy, przez co będą oni ograniczeni w możliwości uzyskania interpretacji przepisów prawa podatkowego. Negatywną opinię w zakresie planowanej zmiany odzwierciedla także wynik przeprowadzonej ankiety – niemal 91% ankietowanych oceniło proponowane jako niekorzystne z punktu widzenia przedsiębiorców. Tak jednoznacznie negatywna ocena proponowanych regulacji powinna stanowić podstawę do ponownego ich przemyślenia przez projektodawców, a w szczególności w zakresie należnych opłat za wydanie interpretacji. 5. Kolejną wadą proponowanych regulacji jest w naszej ocenie brak wskazania obiektywnych kryteriów, które mają świadczyć o tym, że „przedmiotem wniosku jest szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe", w konsekwencji czego wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej podlega opłacie w wysokości aż 2 000 zł. Niewskazanie obiektywnych kryteriów oceny charakteru przedstawionego we wniosku stanu faktycznego będzie prowadziło do nieprzewidywalnego oraz niespójnego rozstrzygania tej kwestii a w konsekwencji może podważyć zaufanie podatników do organów podatkowych i wywołać niepotrzebne spory w zakresie dokonanej oceny stopnia skomplikowania danego zdarzenia przyszłego lub stanu faktycznego. Taki sposób sformułowania przepisu tworzy potencjalne ryzyko występowania rozbieżności w dokonywaniu oceny stopnia skomplikowania poszczególnych stanów faktycznych przedstawianych we wnioskach. Wskazanie przez ustawodawcę kryterium „szczególnego skomplikowania" w stosunku do stanów faktycznych opisanych we wnioskach o interpretację indywidualną wydaje się być co najmniej nieadekwatne. Nie ulega bowiem wątpliwości, że każdy stan faktyczny opisany we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnej budzi wątpliwości podatnika, które jest w stanie rozwiać indywidualna interpretacja przepisów prawa podatkowego, wobec czego istotą każdego stanu faktycznego opisanego we wniosku jest pewien stopień skomplikowania.	rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).

			Należy bowiem podkreślić, że okoliczność, że określony stan faktyczny jest „szczególnie skomplikowany" i powinien podlegać wyższej opłacie będzie wynikał z subiektywnej oceny organu podatkowego, nie zaś obiektywnych przesłanek wskazanych w przepisach. W konsekwencji, określenie „szczególny stopień skomplikowania" w braku przedstawienia obiektywnych punktów odniesienia jest niezrozumiałe i budzi nasze wątpliwości w zakresie zasadności planowanych zmian. 6. W naszej ocenie problem nadmiernego obciążenia Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej licznymi wnioskami o wydanie interpretacji indywidualnych może rozwiązać szersza działalność w zakresie wydawania interpretacji ogólnych prawa podatkowego. Biznes oraz metody zarządzania przedsiębiorstwami i ich finansami polegają nieustannemu rozwojowi, w związku z czym prawo – zwłaszcza prawo podatkowe – powinno nadążać za ciągle pojawiającymi się zmianami oraz odpowiadać potrzebom wynikającym ze zmieniającej się rzeczywistości gospodarczej. W związku z powyższym, regularne wydawanie interpretacji ogólnych odpowiadających poszczególnym trendom pojawiającym się w biznesie się mogłoby skutecznie wyeliminować znaczną liczbę wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych. W naszej opinii, każdy podatnik mając do dyspozycji rozbudowaną i aktualizowaną bazę interpretacji ogólnych, zanim zwróciłby się do organu podatkowego z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej, z pewnością sprawdziłby czy dany stan faktyczny odpowiada stanowi faktycznemu opisanemu w jednej z interpretacji ogólnych. W sytuacji, gdy odpowiedź na wątpliwości podatnika znajdowałaby się w treści interpretacji ogólnych, wówczas podatnik nie składałby wniosku o interpretację indywidulaną. Niestety problem polega na tym, że – zdaniem BCC – ilość interpretacji ogólnych uwzględniających mnogość różnorodnych metod rozliczeń jest niewystarczająca, w konsekwencji czego podatnicy chcąc zyskać pewność co do prawidłowości składanych rozliczeń składają wnioski o interpretację indywidualną, które jednocześnie często opisują analogiczne stany faktyczne. W naszej opinii zwiększenie aktywności Ministra Finansów	**Ad 6. Uwaga uwzględniona** Trafnie wskazano na potrzebę większej ilości interpretacji ogólnych. Temu służą przyjęte rozwiązania w art. 541 i art. 542.

			oraz rozszerzenie bazy interpretacji ogólnych o interpretacje uwzględniające aktualne potrzeby biznesu mogłoby stanowić skuteczny sposób na zmniejszenie ilości składanych przez podatników wniosków o interpretację indywidualne a także przyczynić się do poprawy zaufania podatników do organów podatkowych i zwiększenia poczucia ich bezpieczeństwa w zakresie prawidłowości rozliczeń podatkowych. 7. Istotną kwestią, która także ma duży wpływ na ilość składanych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej jest brak – wedle nowych regulacji – możliwości powoływania się na utrwaloną linię interpretacyjną w zakresie uprzednio wydanych interpretacjach indywidualnych. Zdaniem BCC zrezygnowanie w projekcie nowej Ordynacji podatkowej z tej instytucji należy ocenić negatywnie. Nie ulega bowiem wątpliwości, że możliwość powoływania się na utrwaloną linię interpretacyjną znacznie ograniczyłaby liczbę składanych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych a także wzmocniłoby zaufanie podatników do organów podatkowych. W naszej ocenie warto rozważyć, aby w nowej Ordynacji podatkowej znalazły się analogiczne rozwiązania do dotychczas obowiązujących w tym zakresie.	**Ad 7. Uwaga uwzględniona** Odpowiednikiem obowiązującego przepisu 14n § 5 jest projektowany przepis art. 570 § 2
446.	**Art. 522 § 3 i art. 527 § 1**	**Konfederacja Lewiatan**	Przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych powinny być zmienione w ten sposób, że w przypadku, gdy skutki podatkowe zależą od klasyfikacji (statystycznej, CN itp.) z jednej strony nałożyć na wnioskodawcę obowiązek wskazania tej klasyfikacji w ramach procedury przewidującej ochronę dla zobowiązanego, zaś z drugiej strony nakazać organowi interpretacyjnemu odniesienie się do klasyfikacji dokonanej przez podatnika i jej akceptacji lub dokonania własnej klasyfikacji.	**Uwaga niezasadna** Z utrwalonej praktyki orzeczniczej wynika, że wskazane w przepisach podatkowych klasyfikacje statystyczne są elementem normy prawnej określającej sposób opodatkowania i w procesie stosowania prawa przez organy podatkowe podlegają także procesowi wykładni dokonywanej przez te organy. Gdyby było inaczej to w "zwykłych" postępowaniach wymiarowych organy podatkowe byłyby związane klasyfikacją statystyczną dokonaną przez producenta lub usługodawcę. Klasyfikacje statystyczne są w swej istocie zbiorami norm technicznych stanowiącymi usystematyzowane zbiory towarów lub czynności (usług) - przez ich wprowadzenie do systemu podatkowego, są jednocześnie swoistego rodzaju normami podatkowymi w zakresie podatku od towarów i usług. Tym samym organy podatkowe, nie zaś organy statystyczne, mając na uwadze stan faktyczny sprawy, podany we wniosku o wydanie interpretacji, w zakresie niezbędnym z punktu widzenia wszystkich jego elementów mogących mieć znaczenia klasyfikacyjne, powinny dokonać oceny, w jakim grupowaniu tej właśnie klasyfikacji mieszczą się usługi opisane przez Spółkę.”

				Por. wyrok WSA w Krakowie z 10 września 2015 r. sygn. I SA/Kr 1206/15, wyrok NSA z 29 listopada 2017 r. I FSK 179/16.
447.	**Art. 522 § 6**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Z racji na dużą dynamikę zmian przepisów prawa podatkowego wskazane jest umożliwienie wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie dotyczącym sprawy, które została już rozstrzygnięta co do istoty przez organ w sytuacji, w której przepisy prawa podatkowego uległy zmianie. W związku z powyższym proponujemy rozwiązanie, zgodnie z którym w przypadku stanów faktycznych, które zostały w przeszłości rozpatrzone co do istoty przez organ, mogły one być przedmiotem wniosku o interpretację indywidualną po upływie dwóch lat od wydania decyzji ich dotyczących.	**Uwaga niezasadna** W każdym czasie w przypadku zmienionego stanu prawnego istnieje możliwość wystąpienia z wnioskiem o wydanie kolejnej interpretacji. Przepisy art. 549 § 1-4 stawiają przed zainteresowanym udzieleniem interpretacji wymagania związane z tym, aby był złożony na piśmie i w sposób wyczerpujący przedstawiał stan faktyczny sprawy oraz zawierał własne stanowisko wnioskodawcy w sprawie oceny prawnej stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Jednoznacznie wykluczona została możliwość złożenia wniosku, którego przedmiotem jest stan faktyczny objęty już postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową, kontrolą celno-skarbową albo sprawa została już rozstrzygnięta co do istoty w decyzji lub w postanowieniu organu podatkowego (art. 549 § 6). Decyzję podatkową można kwestionować w trybach przewidzianych w NOP np. w postępowaniu odwoławczym lub w trybach nadzwyczajnych. Dopuszczenie do wydawania interpretacji indywidualnych w sprawach rozstrzygniętych decyzją spowodowałoby chaos prawny.
448.	**Art. 523 § 3**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Z art. 523 § 1 wynika, że Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej, w zakresie podatków dla których właściwym organem jest samorządowy organ podatkowy, zobowiązany jest do wystąpienia o stanowisko do tego organu. Zgodnie z § 3 właściwy organ może przedłożyć Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej pisemne stanowisko w zakresie wniosku. Brak stanowiska w terminie 14 dni uważa się za akceptację. Ustawa nie określa skutków braku akceptacji przez samorządowy organ podatkowy projektu interpretacji indywidualnej.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano z tej regulacji.
449.	**Art. 524 § 3**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Art. 524 § 3 Interpretację indywidualną lub postanowienie w sprawie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako zainteresowany. Pozostałym zainteresowanym doręcza się odpis interpretacji lub postanowienia. Interpretacja indywidualna lub postanowienie wywołują skutki prawne w stosunku do wszystkich podmiotów składających wspólny wniosek o interpretację indywidualną. Proponujemy jasno zaznaczyć w przepisach Ordynacji, że w przypadku wystąpienia z interpretacją indywidualną dwóch	**Uwaga niezasadna** Ochrona z tytułu wydania interpretacji indywidualnej w równym zakresie obejmuje wszystkich zainteresowanych wskazanych we wspólnym wniosku (art. 552 i art. 565).

			lub więcej zainteresowanych uczestniczących w tym samym stanie faktycznym, interpretacja jest obowiązująca dla wszystkich stron postępowania. Rozwiązanie to posłuży wyeliminowaniu ewentualnych wątpliwości, które mogły by wystąpić na gruncie przepisów w obecnym brzmieniu.	
450.	**Art. 526**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Z racji na fakt, że z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej może zwrócić się każdy podatnik, wprowadzanie sankcji w postaci nierozpatrzenia wniosku za uchybienie wymogom określonym w art. 522 § 3 lub innych przepisach prawa wydaje się być zabiegiem nadmiernie restrykcyjnym. Rozwiązanie zaproponowane w Projekcie prowadzić może do zdezorientowania wnioskodawców, w szczególności osób fizycznych i niewielkich przedsiębiorstw, których wnioski pozostawiane będą bez rozpatrzenia. Może to prowadzić do podważenia zaufania do instytucji interpretacji indywidualnej u podmiotów nieprofesjonalnych, a to one w największym stopniu powinny być jej beneficjentami, z racji na brak możliwości korzystania z wykwalifikowanych usług doradztwa podatkowego. Dlatego też proponujemy wprowadzenie rozwiązania, w myśl którego po otrzymaniu niekompletnego lub wadliwego wniosku, organ zobowiązany będzie do wezwania wnioskodawcy do jego uzupełnienia. W razie niedokonania uzupełnienia, wniosek będzie pozostawiany bez rozpatrzenia.	**Uwaga niezasadna** Zgodnie z art. 549 § 4 wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niespełniający wymogów określonych w art. 549 § 3 lub innych wymogów określonych przepisami prawa np. w sytuacji gdy brak będzie podpisu wnioskodawcy lub pełnomocnictwa, pozostawia się bez rozpatrzenia. W tego rodzaju sprawach właściwy organ wydaje postanowienie, na które zainteresowanemu przysługuje zażalenie, zgodnie z odesłaniami w art. 563 § 1 do rozdziałów 15 i 17 działu III. Wezwanie do usunięcia braków w złożonym wniosku jest możliwe na zasadzie odesłania w art. 563 § 1 do poszczególnych przepisów art. 358.
451.	**Art. 526 § 2**	**Związku Banków Polskich**	1. Przesłanka „uzasadnionego przypuszczenia" wymaga doprecyzowania celem uniknięcia niezasadnego odmawiania podatnikom prawa do wydania interpretacji indywidualnej. 2. Dodatkowo, należy zwrócić uwagę na wydłużenie terminu na pozyskanie przez zainteresowanego interpretacji indywidualnej. W przypadku złożonych transakcji, co do których organ może powziąć „uzasadnione przypuszczenie" możliwości zastosowania klauzuli, podatnicy mogą uzyskać pełną ochronę wyłącznie poprzez złożenie kolejno: 1) wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, a po jego pozytywnym rozpatrzeniu 2) wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej. Biorąc pod uwagę terminy, w jakich powyższe rozstrzygnięcia są wydawane (opinia zabezpieczająca w terminie 6, a interpretacja indywidualna 3 miesięcy od dnia złożenia wniosku), proces pozyskania ochrony z interpretacji indywidualnej został znacznie wydłużony, co w realiach	**Ad 1. Uwaga nieuwzględniona** Pojęcie „uzasadnionego przypuszczenia" występuje już w systemie prawa np. w art. 14b § 5b obowiązującej Ordynacji podatkowej, którego odpowiednikiem jest art. 555 § 1 oraz w art. 117 § 2 Kodeksu postępowania karnego i nie budzi wątpliwości. Dlatego jego zdefiniowanie nie jest zasadne. **Ad 2. Uwaga nieuwzględniona** W art. 557 § 1 uregulowano termin do wydania indywidualnej interpretacji. Przyjęte w tym zakresie rozwiązania nie wprowadzają zmian do obecnie obowiązujących zasad (art. 14d § 1-3 o.p.). Termin na wydanie interpretacji indywidualnej wynosi 3 miesiące.

			gospodarczych co do zasady uniemożliwia zabezpieczenie pozycji podatnika przed dokonaniem określonej transakcji.	
452.	**Art. 527 § 4**	**PGE SA**	Po otrzymaniu interpretacji na wniosek wspólny, dla poszczególnych podmiotów uczestniczących interes w zakresie zaskarżenia interpretacji do sądu administracyjnego może być rozbieżny z różnych przyczyn. Dlatego w takiej sytuacji winna być pozostawiona otwarta droga do zaskarżenia przez każdego z takich podmiotów, a nie tylko przez podmiot reprezentujący (zwany w projektowanym przepisie podmiotem zainteresowanym zgodnie z definicją projektowanego art. 524 § 2). Stąd projektowane zdanie drugie przepisu w winno mieć treść: „Prawo do skargi w przypadku interpretacji, o której mowa w art. 524, przysługuje każdemu podmiotowi zainteresowanemu uczestniczącemu w sprawie interpretacji, tj. tak wskazanemu we wniosku wspólnym o wydanie interpretacji jak i pozostałym podmiotom zainteresowanym.”.	**Uwaga niezasadna** W art. 556 § 3 uzupełniono dotychczasową regulację o wskazanie podmiotu legitymowanego do wniesienia skargi w przypadku interpretacji indywidualnej wydawanej na wniosek wspólny (art. 552 § 1 i 2). Zaproponowano, aby tym podmiotem był podmiot zainteresowany w sprawie interpretacji wskazany we wniosku wspólnym o wydanie interpretacji, chyba że do wniesienia skargi zostanie wyznaczony inny podmiot zainteresowany. Na podstawie art. 50 § 1 p.p.s.a. uprawnionym do wniesienia skargi jest m.in. każdy, kto ma w tym interes prawny. Konieczność jednoznacznego uregulowania tej kwestii wynikała z różnych poglądów prezentowanych w tym zakresie. Przykładowo w uzasadnieniu projektu ustawy z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych ustaw Dz. U. poz. 1649 w części odnoszącej się do art. 14r o.p. wskazano, że w art. 14r § 3 uregulowano kwestię doręczeń interpretacji i postanowień wydawanych na podstawie wniosków wspólnych. Przewidziano, że interpretację lub postanowienie doręcza się podmiotowi wskazanemu jako strona. Pozostałym wskazanym zainteresowanym doręcza się ich odpis. Czynność ta ma umożliwić każdemu z nich ewentualne skorzystanie z prawa do skargi do sądu administracyjnego. Dopuszczenie możliwości zaskarżenia interpretacji indywidualnej przez wszystkich zainteresowanych może w dalszej kolejności spowodować wątpliwości w zakresie stosowania art. 57a p.p.s.a., zgodnie z którym skarga na pisemną interpretację przepisów prawa podatkowego wydaną w indywidualnej sprawie może być oparta wyłącznie na zarzucie naruszenia przepisów postępowania, dopuszczeniu się błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania przepisu prawa materialnego. Sąd administracyjny jest związany zarzutami skargi oraz powołaną podstawą prawną. Ponadto, zgodnie z art. 51 p.p.s.a., kilku uprawnionych do wniesienia skargi może w jednej sprawie występować w roli skarżących, jeżeli ich skargi dotyczą tej samej decyzji, postanowienia, innego aktu lub czynności albo bezczynności organu lub przewlekłego prowadzenia postępowania. Zauważyć należy, że wśród form działania organów administracji publicznej

				wymienionych w art. 51 p.p.s.a. nie ma pisemnych interpretacji przepisów prawa podatkowego wydawanych w indywidualnej sprawie (art. 3 § 2 pkt 4a p.p.s.a.). Jeżeli dodatkowo uwzględni się specyfikę postępowania interpretacyjnego, nasuwa się wątpliwość, czy prawo wniesienia skargi do sądu przysługuje wszystkim zainteresowanym. W praktyce sądowej na tle powyższych regulacji prawnych mogą wystąpić wątpliwości interpretacyjne związane z ustaleniem właściwego sądu administracyjnego do rozpoznania tego rodzaju skarg. Tego rodzaju sytuacja wystąpi w przypadku zaskarżenia interpretacji podatkowej (lub postanowienia), a także przewlekłości postępowania, wydanej z wniosku wspólnego (tj. wielokrotność skarg na to samo działanie lub przewlekłe prowadzenie postępowania przez organ interpretacyjny), którzy zamieszkują (lub mają siedzibę) w różnych województwach.
453.	**Art. 528 § 1**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Projektowany przepis nie reguluje zagadnienia doręczenia interpretacji indywidualnej, co ma kluczowe znaczenie dla podatnika chcącego uzyskać informację o ciążących na nim obowiązkach. W związku z powyższym ,postulujemy o doprecyzowanie przepisów tak, aby organ był zobowiązany w terminie trzech miesięcy wydać i doręczyć interpretację indywidualną.	**Uwaga niezasadna** W art. 557 § 1 uregulowano termin do wydania indywidualnej interpretacji. Przyjęte w tym zakresie rozwiązania nie wprowadzają zmian do obecnie obowiązujących zasad (art. 14d § 1-3 o.p.). Termin na wydanie interpretacji wynikający z tego przepisu ma charakter mieszany - materialno-procesowy. Z jego upływem wiąże się bowiem skutek identyczny jak z wydaniem interpretacji indywidualnej, a zatem wpływa on na ukształtowanie praw i obowiązków zainteresowanego zarówno w obszarze prawa podatkowego, jak i w zakresie odpowiedzialności za przestępstwa lub wykroczenia karne skarbowe. Jednocześnie z upływem terminu następuje także skutek procesowy w postaci utraty kompetencji organu do wydania interpretacji indywidualnej. Konsekwencją niedotrzymania przez organ interpretacyjny ustawowego 3-miesięcznego terminu zakreślonego dla wydania interpretacji jest związanie organu stanowiskiem uprawnionego podmiotu zawartym we wniosku (tzw. milcząca interpretacja z art. 558). W art. 557 § 2 uregulowano sytuację dotyczącą daty wszczęcia postępowania na żądanie zainteresowanego wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W związku z tym konieczne jest również precyzyjne wskazanie zachowania terminu, o którym mowa w § 1, w przypadku doręczenia interpretacji indywidualnej za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Z kolei rozwiązanie przyjęte w art. 557 § 3 stanowi realizację wyroku

				Trybunału Konstytucyjnego z dnia 25 września 2014 r., K 49/12, dotyczącego pojęcia niewydania interpretacji przyjętej w art. 14o o.p. oraz postanowienia sygnalizacyjnego z dnia 29 października 2014 r., S 5/14, w którym Trybunał Konstytucyjny przedstawił Sejmowi Rzeczypospolitej Polskiej uwagi dotyczące stwierdzonej w ustawie - Ordynacja podatkowa luki w prawie, której usunięcie jest niezbędne dla zapewnienia spójności systemu prawnego Rzeczypospolitej Polskiej. Luka ta, w ocenie Trybunału Konstytucyjnego, polegała na braku urzędowej formy zakomunikowania zainteresowanemu o wydaniu (sporządzeniu i podpisaniu) interpretacji indywidualnej przepisów prawa podatkowego w terminie określonym w art. 14d ustawy oraz o pozytywnym lub negatywnym charakterze tej interpretacji.
454.	**Art. 529**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	W razie niewydania interpretacji indywidualnej w terminie określonym w art 528 uznaje się, że w dniu następującym po dniu, w którym upłynął termin wydania interpretacji, została wydana interpretacja stwierdzająca prawidłowość stanowiska wnioskodawcy w pełnym zakresie. Proponujemy zmianę przepisu w celu dostosowania go do rozwiązania przedstawionego w uwadze do art. 528.	**Uwaga niezasadna** Art. 558 ustanawia konsekwencję niedotrzymania przez organ interpretacyjny ustawowego 3-miesięcznego terminu zakreślonego dla wydania interpretacji; jest nią związanie organu stanowiskiem uprawnionego podmiotu zawartym we wniosku (tzw. milcząca interpretacja). W sposób dorozumiany przyjmuje się, że stanowisko przedstawione przez zainteresowanego we wniosku jest prawidłowe. W tej sytuacji bezzasadne jest wydawanie w sprawie interpretacji. Poprzez wejście do obrotu prawnego milczącej interpretacji odpada podstawa prawna wydania w sprawie interpretacji.
455.	**Art. 533**	**Taxonity Sp. z o.o.**	Przesłanka szczególnie skomplikowanego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego w przedmiocie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, jest przesłanką o charakterze subiektywnym i pozwala na nader daleko idącą uznaniowość postanowień Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Opłata w wysokości 2000 zł a w przypadku kilku pytań i stanów faktycznych, wielokrotność tej kwoty bez wątpienia będzie dla niektórych podatników barierą fiskalną, uniemożliwiającą z korzystania z instytucji interpretacji indywidualnych.	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe”. To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej

				wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
456.	**Art. 533 § 3**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Opłata za wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej w wysokości 2000 złotych stanowić może poważną barierę dla podatników zaliczanych do kategorii małych i średnich przedsiębiorstw. Ponadto projektowany przepis posługuje się sformułowaniem „szczególnie skomplikowany stan faktyczny", które może być na różny sposób interpretowane, wprowadzając niepewność co do stosowania prawa. W związku z powyższym proponujemy rozwiązanie w postaci uzupełnienia przepisu o wytyczną w zakresie tego, w jakich sytuacjach organ będzie miał możliwość ustalenia podwyższonej opłaty. Proponujemy rozwiązanie, zgodnie z którym podwyższona opłata za wniosek o interpretację indywidualna będzie mogła być wymierzona w przypadku przedstawienia we wniosku stanów faktycznych, których analiza pod kątem podatkowym wymaga dokonania wykładni przepisów umów międzynarodowych. Działania o takim charakterze stanowią znaczne obciążenie prac organów administracji skarbowej i dlatego mogą wiązać się z większą opłatą.	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe”. To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
457.	**Art. 533 § 3**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	W celu uniknięcia sporów, a także niepewności wnioskodawcy koniecznym jest doprecyzowanie co rozumie się przez "szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe" lub wskazanie przykładowego katalogu spraw.	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe”. To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma

				zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
458.	**Art. 533 § 3**	**Konfederacja Lewiatan**	Proponowany przepis pozwala na zbyt dużą uznaniowość określania co jest szczególnie skomplikowanym stanem prawnym.	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe”. To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
459.	**Art. 533 § 3**	**Związek Banków Polskich**	W naszej ocenie przepisy powinny dawać wytyczne odnośnie interpretacji pojęcia „szczególnie skomplikowany" stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe, tak by uniknąć ewentualnych sporów pomiędzy organami podatkowymi a	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że

			zainteresowanymi. Niezależnie od powyższego, w naszej ocenie, argumentacja przedstawiona w uzasadnieniu projektu na str. 476 w zakresie krytycznej oceny zróżnicowania opłat za wydanie interpretacji indywidualnych pozostaje aktualna również w odniesieniu do propozycji art. 533 § 3. Istotą interpretacji indywidualnych jest interpretacja niejasnych przepisów podatkowych w odniesieniu do danego stanu faktycznego / zdarzenia przyszłego. Zainteresowany (w tym w szczególności np. płatnik) często nie ma wpływu na ukształtowanie stanu faktycznego oraz poziom jego skomplikowania. Charakter prowadzonej działalności gospodarczej może wymuszać formułowanie wniosków o interpretację podatkową w stanach faktycznych, które z zasady są skomplikowane. Pięćdziesięciokrotne podwyższenie opłaty w porównaniu do opłaty podstawowej znacznie ograniczy prawo do uzyskania ochrony indywidualnej i w naszej ocenie stanowić może nierówne traktowanie zainteresowanych.	wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe". To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
460.	**Art. 533 § 3**	**Związek Rzemiosła Polskiego**	Wątpliwości może budzić ustalenie opłaty w wysokości 2 tys. zł za wydanie interpretacji indywidualnych w sprawach szczególnie skomplikowanych. Wobec braku zdefiniowania zakresu „sprawy szczególnie skomplikowanej", mamy obawy, że stawka ta może być nadużywana, co może stać się przedmiotem dodatkowych sporów z organami podatkowymi lub spowoduje istotne ograniczenie możliwości skorzystania przez najmniejszych podatników z ochrony płynącej z interpretacji indywidualnej. Dlatego, aby górna stawka opłaty nie była nadużywana przez organy podatkowe, postulujemy doprecyzowanie pojęcia „sprawy szczególnie skomplikowanej" albo co najmniej zróżnicowanie opłat za wniosek - w ramach przedziału od 40 zł do 2 tys. zł.	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe". To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu

				zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
461.	**Art. 533 § 3**	**Federacja Przedsiębiorców Polskich**	Wątpliwości sprowadzają się: Po pierwsze, do braku dookreślenia kryteriów oceny danego stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego) jako „szczególnie skomplikowanego". Wzrost opłaty nie został w żaden sposób uzależniony od czasochłonności rozpoznania wniosku, konieczności uwzględnienia materii uregulowanych w kilku aktach prawnych, rodzaju zdarzenia gospodarczego (pojedyncza transakcja handlowa, złożone zdarzenia korporacyjne, interakcje z podmiotami zagranicznymi), czy też stanu wiedzy i doświadczenia urzędnika zajmującego się daną sprawą w imieniu Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej (stopień skomplikowania stanu faktycznego może być różnie oceniany). W naszej ocenie istnieje zatem ryzyko braku jednolitości podejścia co do oceny stopnia skomplikowania stanu faktycznego (zdarzenia przyszłego), co może skutkować niejednorodnym traktowaniem podmiotów zainteresowanych uzyskaniem interpretacji indywidualnej. Po drugie, potencjalny pięćdziesięciokrotny wzrost opłaty za jeden stan faktyczny (zdarzenie przyszłe) z 40 zł do sztywnej kwoty 2.000 zł wydaje się być wątpliwy i może skutkować ograniczeniem dostępności instytucji interpretacji indywidualnych osobom fizycznym nieprowadzącym działalności gospodarczej oraz drobnym przedsiębiorcom (zwłaszcza w przypadkach określonych w art. 533 § 5 projektowanej regulacji - „W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej odrębnych stanów faktycznych lub zdarzeń przyszłych, pobiera się opłatę od każdego przedstawionego we wniosku odrębnego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio"). Z tego też względu – zaproponowane sztywne ramy kwotowe (albo 40 zł albo 2.000 zł) należy ocenić negatywnie. Wzrost opłaty powinien uwzględniać rodzaj wnioskodawcy (rozmiar podmiotu gospodarczego) i jego możliwości finansowe. Zasadne byłoby zatem wprowadzenie	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe". To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).

			dodatkowych progów kwotowych zarówno dla poszczególnych grup wnioskodawców, jak również uwzględnienie w regulacji obiektywnych kryteriów oceny stopnia skomplikowania danego stanu faktycznego (np. w oparciu o rodzaj podatku czy też występowania elementów wymagających stosowania międzynarodowego prawa podatkowego).	
462.	**Art. 533 § 3**	**Polska Federacja Producentów Żywności Związek Pracodawców**	Proponowana opłata jest kwotą zaporową i w istocie ma na celu zmniejszenie roli interpretacji indywidualnych, gdyż w większości przypadków zablokuje podatnikom możliwość uzyskania wyjaśnień przepisów tą drogą. Dodać do tego należy, że określenie „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe" jest pojęciem nieostrym i pozostawia Dyrektorowi KIS niemal całkowitą swobodę co do zakresu stosowania tego przepisu.	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe". To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
463.	**Art. 533 § 4**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Należy doprecyzować do kogo wnosi się zażalenie określone w tym przepisie i skoro postanowienie to nie wstrzymuje postępowania w sprawie wydania interpretacji to należy dookreślić, czy niewniesienie podwyższonej opłaty spowoduje pozostawienie wniosku bez rozpatrzenia (art. 336) czy organ wyda postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania (art. 328).	**Uwaga niezasadna** Zrezygnowano z przepisu. Na zasadzie odesłania w art. 563 do wydania postanowienia w tym zakresie odpowiednie zastosowanie znajdują przepisy rozdziału 15 i 17 działu III dotyczące postanowień i zażaleń. Nie istnieje w tej sytuacji potrzeba dodatkowej regulacji w tym zakresie.
464.	**Art. 533 § 3 i § 4**	**PGE SA**	Brak jest legalnej definicji szczególnie skomplikowanego stanu faktycznego jak i definicji szczególnie skomplikowanego zdarzenia przyszłego a arbitralność decyzji	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty

			Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej może być przyczyną wzmożonego obciążenia organu koniecznością rozpatrywania zażaleń, o których mowa w § 4 komentowanego przepisu.	za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe". To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
465.	**Art 533 § 2, § 3 i §5**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Rezygnacja z ustalania opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej według zasad, o których mowa w § 2 i § 3 oraz wykreślenie ostatniego zdania z § 5. Proponowane zapisy w art. 533 nie przewidują kwot pośrednich pomiędzy kwotami 40 zł i 2000 zł. Projekt przepisu określa sztywno kwotę opłaty na 40 zł lub na 2000 zł. Brak uzasadnienia do ponoszenia opłaty przez wnioskodawców, ustalanej jako iloczyn kwoty określonej zgodnie z § 1 lub 3 i 5 oraz liczby zainteresowanych wskazanych we wniosku. Znaczący wzrost opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej w przypadku, gdy przedmiot wniosku zostanie ustalony przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej w drodze postanowienia, jako szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe spowodowuje znaczne ograniczenie dostępu podatników do interpretacji indywidualnej, spadek zaufania do organów podatkowych oraz zwiększenie liczby nieprawidłowości związanych z błędną interpretacją przepisów prawa podatkowego przez podatników.	**Uwaga częściowo uwzględniona** W uzasadnieniu do art. 562 § 3 wyjaśniono potrzebę wprowadzenia oraz indywidualny charakter podwyższonej opłaty za wydanie indywidualnej interpretacji. Wyjaśniono, że wprowadzona w art. 562 § 3 podwyższona opłata może zostać pobrana wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Tym samym zrezygnowano z użycia w przepisie nieostrego określenia „szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe". To wnioskujący o wydanie interpretacji indywidulanej będzie określał, czy w jego przypadku ma zastosowanie wyższa opłata, w zależności od wartości korzyści podatkowej powstałej w wyniku dokonania opisanych zdarzeń gospodarczych lub przedmiotu jego zapytania. Proponowane rozwiązanie ma stanowić gwarancję żądania podwyższonej opłaty wyłącznie w sytuacjach wskazanych w tym przepisie. Wysokość opłaty w takiej sytuacji będzie wynosić 2000 zł. Opłata w tej wysokości w tego rodzaju sprawach stanowić będzie częściową rekompensatę kosztów ponoszonych przez organy w związku wydaniem interpretacji. W takiej sytuacji dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej określi wysokość opłaty w drodze

				postanowienia, na które będzie przysługiwało zainteresowanemu zażalenie, a następnie skarga do sądu administracyjnego (art. 3 § 2 pkt 2 p.p.s.a.).
466.	**Art. 536**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 536. § 1. Zastosowanie się do interpretacji indywidualnej oraz objaśnień podatkowych przed jej ich zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub przed doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną nie może szkodzić wnioskodawcy, również w przypadku nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. Zastosowanie się do interpretacji ogólnej lub objaśnień podatkowych przed jej ich zmianą nie może szkodzić temu, kto się do niej nich zastosował, również w przypadku ich nieuwzględnienia jej w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej. W zakresie związanym z zastosowaniem się do interpretacji oraz objaśnień podatkowych, o których mowa w § 1 i 2, nie wszczyna się postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, a postępowanie wszczęte w tych sprawach umarza się oraz nie nalicza się odsetek za zwłokę i nie usta/a się dodatkowego zobowiązania podatkowego w podatku od towarów i usług. Uzasadnienie: Propozycja spowodowana dostosowaniem przepisów do rozwiązania zaproponowanego w zmianie art. 44 Projektu.	**Uwaga niezasadna** W przepisach NOP przewidziano różne formy udzielania informacji. Z kolei w art. 565 (dotychczasowy art. 14k o.p.) uregulowano zasadę nieszkodzenia. Oznacza ona, iż podmiot, który zastosował się do interpretacji, nie może z tego tytułu ponosić negatywnych skutków prawnych. W omawianym przepisie zostały zawarte gwarancje dla zobowiązanego, że zastosowanie się przez niego do interpretacji ogólnej oraz indywidualnej (przed jej zmianą lub przed doręczeniem organowi podatkowemu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną) nie może mu szkodzić. Zgodnie z przyjętymi kryteriami oceny stosowania zasady nieszkodzenia w art. 565 § 2 określono skutki prawne zastosowania się do interpretacji ogólnej przed jej zmianą - stan faktyczny związany z interpretacją zaistniał przed opublikowaniem tej interpretacji. Z kolei w art. 565 § 1 określono skutki prawne zastosowania się do interpretacji indywidualnej przed jej zmianą, stwierdzeniem jej wygaśnięcia lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną – stan faktyczny zaistniał przed doręczeniem interpretacji indywidualnej lub doręczeniem organowi podatkowemu odpisu prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną. Zakres ochrony uregulowany w art. 565 odnosi się również do informacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych (art. 570 § 1 pkt 1).
467.	**Art. 538 § 1**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 538. § 1. Zastosowanie się do interpretacji lub objaśnień podatkowych, które następnie zostały zmienione, których wygaśnięcie stwierdzono lub które nie zostały uwzględnione w rozstrzygnięciu sprawy podatkowej, powoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli: Uzasadnienie: Propozycja spowodowana dostosowaniem przepisów do rozwiązania zaproponowanego w zmianie art. 44.	**Uwaga niezasadna** Zasada nieszkodzenia w szerszym zakresie ukształtowana została w art. 567 (dotychczasowy art. 14m o.p.), który przewiduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku, jednakże warunkiem tego zwolnienia jest spełnienie dwóch zasadniczych przesłanek – zobowiązanie podatkowe nie zostało prawidłowo wykonane jako konsekwencja zastosowania się do interpretacji, a skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po opublikowaniu interpretacji ogólnej lub doręczeniu interpretacji indywidualnej. Stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji

				nie może wystąpić w momencie doręczenia interpretacji indywidualnej. W takiej sytuacji podatnik uzależnia podjęcie swojego zachowania od skutków podatkowych, jakie ono wywoła, a zatem ochrona podatnika wynikająca z tych działań opartych na zaufaniu do organów interpretacyjnych musi być pełna. Zgodnie z art. 567 § 1 w przypadku zastosowania się do interpretacji, która następnie została zmieniona lub co do której następnie stwierdzono jej wygaśnięcie, będzie można zastosować zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji. Należy podkreślić, że w art. 567 § 1 pkt 2 wskazano na zdarzenie, a nie ich skutki podatkowe. Zakres ochrony uregulowany w art. 567 odnosi się również do informacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych (art. 570 § 1 pkt 1).
468.	**Dział IV Rozdział 3 Konsultacja skutków podatkowych transakcji**	**Polska Izba Ubezpieczeń**	NOP zakłada wprowadzenie nowej procedury szczególnej, mianowicie konsultacji z organem podatkowym skutków podatkowych transakcji dokonanych przez podatnika (tzw. kontrola skarbowa „na życzenie"). Taka kontrola miałaby się odbywać na wniosek podatnika, za określoną w NOP opłatą, a zakończyłaby się wydaniem decyzji. Decyzja ta miałaby mieć skutek jedynie do tej konkretnej transakcji, której dotyczyły konsultacje - zgodnie z NOP, miałaby dotyczyć tylko tych transakcji, które wystąpiły przed złożeniem wniosku o przeprowadzenie konsultacji. Z tego wynika, że podatnik zostałby mimo wszystko pozbawiony dalszej ochrony prawnej (w przypadku wydania pozytywnej decyzji, że stanowisko podatnika jest prawidłowe) w przypadku podobnych transakcji, których stroną stałby się w przyszłości, co oznacza, że nowowprowadzona regulacja nie ułatwi, wbrew założeniom, planowania przedsiębiorcom nowych strategii biznesowych. Wątpliwości budzą też zapisy dotyczące gromadzenia dokumentacji dowodowej. Strona, wraz ze złożeniem wniosku, zobowiązana będzie do załączenia dokumentacji dotyczącej transakcji, w szczególności oryginały lub kopie umów. Może to doprowadzić do sytuacji, w której organy podatkowe potencjalnie mogą wykorzystywać informacje zdobyte w toku konsultacji do innych postępowań niemających związku z prowadzonymi konsultacjami. Rekomendujemy rozszerzenie ochrony podatnika wynikającej	**Uwaga nieuwzględniona** Procedura konsultacyjna nie rozwiązuje problemu transakcji podobnych, nie tak została zaprojektowana. Nie stanowi to jednak o jej praktycznej bezużyteczności. Rozszerzenie ochrony na takie transakcje byłoby iluzoryczne, gdyż przeniosłoby jedynie ciężar sporu na zagadnienie podobieństwa. Procedura stanowi typ postępowania podatkowego. Jest nieuniknione, że w procedurze tej jest prowadzone postępowanie dowodowe. Nie ma niebezpieczeństwa ujawnienia indywidualnych danych zgromadzonych w postępowaniu podatkowym, ponieważ dane te są objęte tajemnicą skarbową. Ujawnienia danych objętych tajemnicą skarbową jest związane z odpowiedzialnością karną.

			z zakończonej procedury konsultacyjnej na podobne, inne transakcje, które będą dokonywane przez podatnika w przyszłości oraz ograniczenie liczby dokumentów i informacji składanych przy wniosku o konsultację.	
469.	**Dział IV Rozdział 3 Konsultacja skutków podatkowych transakcji**	**Business Centre Club**	1. Jest to szczególny rodzaj procedury pozwalającej na konsultacje skutków podatkowych transakcji jeszcze przed zaistnieniem ewentualnego sporu. W jej ramach zostaje wydana „decyzja w sprawie skutków podatkowych", która stanowić będzie efekt uzgodnień z organem podatkowym, dotyczących skutków podatkowych dokonanych przez wnioskodawcę czynności. 2. Po przeprowadzonym postępowaniu dowodowym podatnik będzie mógł uzyskać wiążące potwierdzenie konsekwencji podatkowych opisanych we wniosku zdarzeń lub procesów gospodarczych. W jego wyniku wydawane będzie rozstrzygnięcie władcze – decyzja – o charakterze cząstkowym (ma przymiot powagi rzeczy osądzonej tylko w stosunku do wycinka zobowiązania podatkowego, które było przedmiotem postępowania). Będzie ona jednak wydawana po konsultacjach z zainteresowanym, co podkreśla jej quasi-konsensualny charakter. Decyzja wydawana będzie również w odniesieniu tylko w zakresie określonego podatku. W odniesieniu do jednej transakcji będzie można jednak prowadzić kilka równoległych postępowań w zakresie oceny skutków podatkowych tego samego zdarzenia, lecz na gruncie różnych podatków. Procedura będzie miała zastosowanie do czynności dokonanych, gdzie stan faktyczny jest już ustalony i nie podlega modyfikacji, co odróżnia ją m.in. od postępowania w sprawie uprzednich porozumień cenowych. Niniejsza metoda nie będzie miała zastosowania do czynności przyszłych – decyzje będą mogły dotyczyć wyłącznie skutków podatkowych, które wystąpiły przed złożeniem wniosku o konsultację. 3. Jednocześnie wydaje się, że znajdzie ona zastosowanie głównie do transakcji o skomplikowanej strukturze, które obarczone są dużym ryzykiem podatkowym, np. zdarzeń restrukturyzacyjnych, wyceny wartości przedmiotu opodatkowania. Jednocześnie postępowanie konsultacyjne będzie prowadzone co do zasady przez organ właściwy w	**Ad 1-6. Uwagi nie wymagają odniesienia się do nich**

			sprawie danego zobowiązania podatkowego na zasadach ogólnych. W jego trakcie organ podatkowy i wnioskodawca mogą odbywać spotkania uzgodnieniowe, z których sporządzany będzie protokół. 4. Do czasu wydania decyzji wnioskodawca zachowuje ponadto swobodę co do sposobu postępowania. Po zapoznaniu się z projektem rozstrzygnięcia, który będzie doręczany przez organ podatkowy przed wydaniem decyzji, wnioskodawca będzie mógł m.in. wycofać wniosek (doprowadzając do umorzenia postępowania), zmienić swoje stanowisko co do skutków podatkowych, albo też już po wydaniu decyzji wejść na drogę sporu z organem poprzez jej zaskarżenie. Jednocześnie wydana decyzja będzie miała charakter wiążący w sprawie skutków podatkowych dla organów podatkowych – co do zasady nie będą one mogły zająć stanowiska różniącego się od wyrażonego w tej decyzji. 5. Wprowadzona procedura konsultacyjna stanowi odpowiedź na zgłaszane od lat postulaty udzielenia podatnikom legitymacji procesowej do wnioskowania o przeprowadzenie postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej, umożliwiających weryfikację na wniosek podatnika prawidłowości oceny skutków podatkowych określonej transakcji. Znalazło to również przełożenie na wyniki ankiety, w której 67% respondentów opowiedziało się za wprowadzeniem powyższej instytucji oraz jej pozytywnego wpływu na ich działalność. 6. W ocenie BCC proponowane rozwiązania stanowią kolejny dobry krok skracający dystans między podatnikiem i organem podatkowym oraz wyjście naprzeciw oczekiwaniom przedsiębiorców. Fiskus w ramach procedury konsultacyjnej nie będzie związany stanowiskiem podatnika – sam ma ustalać fakty, przeprowadzić postępowanie dowodowe, a także dokonać uzgodnień (np. co do ustalenia wartości transakcji, poziomu stosowanych cen). Co do zasady organ wydając decyzję nie będzie mógł zatem zająć odmiennego stanowiska. Zaznaczamy, że nowe rozwiązanie będzie zapewniać większą ochronę niż interpretacja, ale nie zabezpieczy podatnika przed konsekwencjami w sytuacji, gdy organ podatkowy dopatrzy	

			się, że unika on opodatkowania, co w naszej ocenie pozostaje całkowicie uzasadnione. 7. Za niniejszą procedurę trzeba będzie także zapłacić, o czym świadczy również fakt, że jest ona nieoficjalnie określana mianem „konsultacji na zamówienie". O ile sam obowiązek zapłaty zupełnie nie dziwi, o tyle sposób obliczania opłaty może nasunąć już pewne wątpliwości. Kwota jest bowiem uzależniona od wielkości podatnika, co nasuwa pytanie, czy nie przeczy to konstytucyjnej zasadzie równości wobec prawa. Należy bowiem zauważyć, że wydaje się nie do pogodzenia zasada równości podatników wobec prawa ze zróżnicowaniem wysokości należnego opłaty z powodu wielkości przedsiębiorcy występującego z takim wnioskiem. Zdaniem BCC należy spodziewać się, iż procedura konsultacyjna stanie się szczególnie przydatna i powszechna przy transakcjach o skomplikowanej strukturze, obarczonych dużym ryzykiem podatkowym (np. przekształceń, łączenia, podziału spółek, wyceny wartości przedmiotu opodatkowania), których koszt jest zazwyczaj dość wysoki. Opłata od wniosku o konsultację wynosić będzie zasadniczo 1 procent wartości transakcji będącej przedmiotem konsultacji. Maksymalnie może ona osiągnąć pułap 100 000,00 zł, co nawet w sytuacji dużych przedsiębiorców może stanowić wygórowaną kwotę. 8. Jednocześnie w opinii BCC zasadne powinno być objęcie w ramach jednej procedury konsultacyjnej obowiązku określenia przez organ podatkowy skutków podatkowych danej czynności lub transakcji na gruncie wszystkich podatków (np. równocześnie CIT/ VAT/ PCC), bez konieczności wszczynania przez podatnika odrębnych postępowań w tym zakresie. Pozwoliłoby to na usprawnienie procedury konsultacyjnej oraz minimalizacje jej kosztów oraz zwiększenie pewności podatników co do sposobu przyjętego rozliczenia, bowiem zgodnie z zaproponowanymi regulacjami może się okazać, że w ramach danej procedury organ podatkowy stwierdzi, że na gruncie określonego podatku dana transakcje lub czynność nie wywołuje skutków podatkowych przy czym jednocześnie nie wskaże podatnikowi prawidłowego sposobu opodatkowania na gruncie innego	**Ad 7. Uwaga uwzględniona częściowo** Uzależnienie wysokości opłaty od wielkości podatnika (przedsiębiorcy) jest uzasadnione, ponieważ od wielkości tej zależy co do zasady zdolność płatnicza podatników. Rozwiązanie takie wydaje się więc sprawiedliwe. Jednocześnie proponuje się obniżenie maksymalnej wysokości opłaty w przypadku każdej z kategorii podatników o połowę. **Ad 8. Uwaga nieuwzględniona** Objęcie jedną procedurą konsultacyjną skutków podatkowych w więcej niż jednym podatku nadmiernie komplikowałoby procedurę. Przykładowo można wskazać, że w wyniku procedury konsultacyjnej może zostać wydana decyzja wymiarowa. Prowadzenie konsultacji jednocześnie co do kilku podatków oznaczałoby, że decyzja taka dotyczyłaby więcej niż jednego podatku.

			podatku. Mając niniejsze na uwadze, proponujemy z naszej strony obniżyć maksymalną wysokość opłaty za procedurę konsultacyjną oraz zrezygnować z kryterium wielkości przedsiębiorcy przy jej ustalaniu, pozostając jednocześnie jedynie przy kryterium wartości przeprowadzanych transakcji, jak również objęcie w ramach jednej procedury konsultacyjnej obowiązku określenia wszystkich skutków podatkowych danej transakcji lub czynności.	
470.	**Dział IV Rozdział 3 i Rozdział 6 Konsultacja skutków podatkowych transakcji Umowa o współdziałanie**	**Federacja Przedsiębiorców Polskich**	Krytycznie należy ocenić fakt, iż w zakresie projektowanych nowych instytucji tj. konsultacji skutków podatkowych transakcji oraz umów o współdziałanie ustawodawca posługuje się pojęciami nieostrymi, mogącymi skutkować powstaniem wątpliwości interpretacyjnych. W szczególności, w art. 547 wskazano, że wnioskujący o wydanie decyzji w sprawie skutków podatkowych transakcji „ma obowiązek lojalnego informowania organu podatkowego prowadzącego postępowanie o wszystkich faktach, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, także w przypadku, gdy fakty te nie dotyczą bezpośrednio wnioskodawcy, lecz innych podmiotów, w tym jego jednostek dominujących lub zależnych”. Podobnie w art. 589 § 5 ust. 4 – podatnik zobowiązuje się do „lojalnego informowania o planowanych lub zrealizowanych operacjach prowadzących do uzyskania przez niego lub inne podmioty zaangażowane w te operacje korzyści podatkowej”. W naszej ocenie trudno wskazać, w sposób precyzyjny na znamiona wyczerpujące np. pojęcie lojalnego informowania. Z uwagi na potencjalną obszerność zakresową projektowanych klauzul generalnych - kryteria ich stosowania są niejasne. W naszej ocenie regulacja powinna być maksymalnie precyzyjna tak, by podatnik był świadomy kryteriów jakie musi spełnić dla celów zastosowanie danej formy współdziałania z organem podatkowym. Nieostre i niedookreślone pojęcia (choć dopuszczalne w prawodawstwie) mogą w przypadku przedmiotowych regulacji potęgować niepewność po stronie podatnika jaki zakres informacji będzie wystarczający dla spełnienia warunków ich stosowania.	**Uwaga nieuwzględniona** Jak się wydaje, krytykowane pojęcia powinny być powszechnie zrozumiałe. Obowiązek lojalnego informowania organu podatkowego (art. 576) oznacza obowiązek uczciwego i rzetelnego informowania organu. W przypadku wątpliwości co do zakresu obowiązków określonych w art. 641 (poprzednio art. 589 § 5 podatnik może wystąpić o wyjaśnienie tych wątpliwości do właściwego organu. Nie jest możliwe określenie katalogu istotnych informacji i zagadnień podatkowych (art. 641 pkt 3 i 4) ze względu na trudności w ustaleniu takiego katalogu.

			Jednocześnie na tle stosowania tychże klauzul generalnych mogą narastać różnice w praktyce poszczególnych organów podatkowych - stąd też wymogi stawiane przed podatnikami mogą nie być jednolite. Istnieje zatem ryzyko, że instytucje mające na celu wsparcie podatników i rozwiewanie ich wątpliwości co do skutków podatkowych ich aktywności - będą obarczone wątpliwościami co do oceny przesłanek ich zastosowania. Co więcej, w zakresie umowy o współdziałanie art. 587 § 5 wskazuje, że „podatnik zobowiązuje się ponad obowiązki wynikające z przepisów prawa podatkowego do: (…) 2) przekazywania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej bez zwłoki wszelkich istotnych do opodatkowania informacji na temat swojej działalności; 3) zgłaszania Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej bez wezwania wszelkich istotnych zagadnień podatkowych potencjalnie spornych między nim a organem podatkowym (…)". W przedmiotowym przepisie zastosowano zbyt wiele konstrukcji niejasnych i wymykających się spod jednoznacznej kwalifikacji. Pojęcie wszelkich istotnych informacji / zagadnień, kwestii potencjalnie spornych, czy też omówionego powyżej lojalnego informowania mogą budzić istotne wątpliwości interpretacyjne. Stąd też należałoby zweryfikować, czy stosowanie tak wielu nieostrych pojęć przy wprowadzaniu analizowanych, nowych instytucji w prawie podatkowym jest konieczne i czy rozwiązania te mogą być precyzyjniejsze w zakresie odkodowania kryteriów ich stosowania.	
471.	**Art. 543 – 555**	**Business Centre Club**	Nowa Ordynacja Podatkowa przewiduje wprowadzenie instytucji konsultacji skutków podatkowych transakcji z właściwym dla podatnika organem podatkowym pierwszej instancji. Jak stanowi art. 543 § 1 Nowej Ordynacji Podatkowej: „Organ podatkowy pierwszej instancji na wniosek zainteresowanego, zwany dalej „wnioskiem o konsultację", i po przeprowadzeniu z nim konsultacji wydaje decyzję w sprawie skutków podatkowych w zakresie danego podatku i transakcji, zwaną dalej „decyzją w sprawie skutków podatkowych", dotyczącą czynności lub zdarzeń, których	**Uwaga uwzględniona częściowo** Jest istotne – właśnie z punktu widzenia interesu wnioskodawców – by procedura konsultacji skutków podatkowych transakcji zawierała w sobie postępowanie dowodowe i by kończyła się decyzją podatkową. Tym samym procedura ta nie może odnosić się do planowanych przedsięwzięć. Procedura ta jest pomyślana jako szczególne postępowanie podatkowe, w którym może zostać wydana decyzja wymiarowa. Warto zauważyć, że przed wydaniem decyzji wnioskodawca otrzyma projekt rozstrzygnięcia. Jeżeli rozstrzygnięcie to będzie

			dokonywał lub w których brał udział zainteresowany, zwanych dalej w tym rozdziale „transakcjami”.” W myśl art. 543 § 2 Nowej Ordynacji Podatkowej, decyzja w sprawie skutków podatkowych może dotyczyć w szczególności transakcji, w wyniku których dochodzi do przeniesienia własności składników majątkowych lub przekazania ich do używania oraz udzielania pożyczek lub kredytów, a także realizacji procesów restrukturyzacyjnych lub wspólnych przedsięwzięć. Ograniczeniem stosowania tej instytucji jest art. 543 § 3 Nowej Ordynacji Podatkowej, zgodnie z którym decyzja w sprawie skutków podatkowych może dotyczyć wyłącznie skutków podatkowych, które wystąpiły przed złożeniem przez zainteresowanego wniosku o konsultację. Oznacza to, że instytucja konsultacji skutków podatkowych transakcji przewidziana w art. 543 – 555 Nowej Ordynacji Podatkowej nie będzie miała zastosowania do planowych przedsięwzięć (np. restrukturyzacji). Zapewne wiąże się to z chęcią utrzymania sensu występowania podatników o niecieszące się dużą popularnością opinie zabezpieczające, o których mowa w art. 579 Nowej Ordynacji Podatkowej, a które obecnie uregulowane są art. 119w–119zf Ordynacji podatkowej.). W związku ze złożonym wnioskiem o konsultacje, zainteresowany musi więc liczyć się z ryzykiem wystąpienia domiaru podatku, bowiem decyzja będzie dotyczyła skutku podatkowych, które już wystąpiły. Może to ograniczyć chęć do skorzystania z tej procedury. Co więcej, wniosek o konsultacje w trybie art. 543 Nowej Ordynacji Podatkowej, podlegać będzie opłacie w wysokości nawet do 100000 zł.	nie po jego myśli, może wycofać wniosek o konsultację, co spowoduje umorzenie postępowania. Proponuje się obniżenie maksymalnej wysokości opłaty w przypadku każdej z kategorii podatników o połowę.
472.	**Dział IV Rozdział 6 Umowa o współdziałanie**	**Business Centre Club**	1.Procedura ta stanowi jedną z form wdrożenia do polskiego porządku prawnego programu poprawnego rozliczenia podatkowego opartego na współpracy (co-operative compliance). Nowa Ordynacja podatkowa tworzy jednak jedynie ramy prawne programu, a jego konkretny kształt będzie zależał dopiero od praktyki, w związku z czym stanowi ona zatem na obecnym etapie sporą niewiadomą. 2.Celem umowy o współpracę ma być zgodnie z przepisami zapewnienie przestrzegania przez podatnika prawa podatkowego w warunkach wzajemnego zaufania między organem podatkowym a podatnikiem, przejrzystości i	**Ad 1-4 i 7. Uwagi nie wymagają odniesienia się do nich**

			zrozumienia przez organ podatkowy charakteru prowadzonej przez podatnika działalności. Sama umowa o współdziałanie będzie mogła być zawarta między Szefem Krajowej Administracji Skarbowej a podatnikiem o istotnym znaczeniu gospodarczym dla budżetu państwa – kontrola takich podmiotów jest bowiem trudna i wymaga zaangażowania znaczących zasobów. Umowa zobowiąże natomiast takich podatników do powstrzymywania się od agresywnego planowania podatkowego. Kategorie podatników, z którymi będzie można zawrzeć taką umowę, zostaną określone w rozporządzeniu wydanym na podstawie art. 592. Kryterium wyboru ma stanowić rodzaj wykonywanej przez podatnika działalności lub wysokość osiąganego rocznie przychodu netto (zgodnie z projektem rozporządzenia przedstawionego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego umowy mogłyby być zawierane przez podatników, którzy w ostatnim roku podatkowym przed zawarciem umowy osiągnęli przychód netto w wysokości co najmniej 100 mln euro). 3.Umowa będzie zawierana w formie pisemnej na wniosek lub za zgodą podatnika (z inicjatywy organu podatkowego). Szef KAS będzie również prowadził publiczną ewidencję podatników, z którymi została zawarta niniejsza umowa. Podatnik będzie zobowiązany do zachowania poczynionych z Szefem KAS uzgodnień dotyczących procedur wewnętrznej kontroli poprawności rozliczenia podatkowego oraz przekazywania mu bez zbędnej zwłoki wszelkich istotnych dla opodatkowania informacji na temat swojej działalności, a także do „lojalnego" informowania o planowanych lub zrealizowanych operacjach prowadzących do uzyskania przez niego lub inne podmioty zaangażowane w te operacje korzyści podatkowe. Przed zawarciem z podatnikiem przedmiotowej umowy przeprowadzany będzie audyt procedur i audyt podatkowy. Ma to na celu ustalenie, czy podatnik stosuje efektywne procedury obiegu dokumentów i procedury kontrolne, aby nie zachodziła obawa powtarzających się błędów. 4.Należy podkreślić, że umowa o współdziałanie nie kreuje praw ani obowiązków, które podlegałyby prawnej ochronie czy egzekucji, a jedyną sankcją braku jej realizacji jest jej	

			wypowiedzenie. Wykorzystując instytucję umowy o współpracę, organ podatkowy będzie na bieżąco wyrażał swoje stanowisko w odniesieniu do istotnych kwestii podatkowych zgłaszanych przez podatnika, co z pewnością ograniczy spory co do poprawności jego rozliczeń. Korzystnie przyczyni się to do zmniejszenia liczby punktów spornych pomiędzy podatnikiem a organem podatkowym. Przedsiębiorcy zyskają w ten sposób większą pewność w zakresie swoich rozliczeń podatkowych, co ustabilizuje ich sytuację biznesowa i pozwoli skupić się na własnym rozwoju a tym samym proponowaną regulację. należałoby ocenić pozytywnie. 5.W ocenie BCC głównym czynnikiem zachęcającym podatnika do zawarcia umowy o współdziałanie jest zatem uzasadnione oczekiwanie mniej licznych i mniej uciążliwych kontroli. Mając jednak na uwadze brak jakiejkolwiek możliwości wyegzekwowania ustaleń umowy o współpracę, w tym uzasadnionego oczekiwania mniejszej liczby kontroli a tym samym związanych z tym uciążliwości dla biznesu, należy zastanowić się nad jej przyszłą efektywnością. Czy podatnicy będą skłonni w takiej sytuacji uczestniczyć w niniejszej procedurze? Zdaniem BCC jest to wysoce wątpliwe. 6.Punktem zapalnym w relacji podatnik – Szef KAS może okazać się również obowiązek „donoszenia" o planowanych lub zrealizowanych operacjach prowadzących do uzyskania przez podatnika lub inne podmioty zaangażowane w te operacje korzyści podatkowych. Jak rozumiemy niniejszy przepis nie obejmuje swoim zakresem dokonywanych przez podatnika transakcji mających swoje uzasadnienie biznesowe, a których jedynie „efektem uboczny" są uzyskiwane korzyści podatkowe. Dotyczy on zatem wyłącznie przypadków, w których dokonywane operacje mają na celu jedynie bądź przede wszystkim zmniejszenie opodatkowania, pozostając przy tym zgodne z dosłownym brzmieniem przepisów. Stawia to zatem pod znakiem zapytania efektywność wprowadzanego zapisu. Ciężko wyobrazić sobie bowiem sytuację, w której jakikolwiek podmiot wyrazi chęć uczestnictwa w procederze donoszenia, w szczególności na	**Ad 5. Uwaga nieuwzględniona** Umowa o współdziałanie opiera się na wzajemnym zaufaniu. Praktyka pokaże jak wielu podatników wyrazi wolę zaangażowania się w ten program. Ocena wykorzystania umowy o współdziałanie zostanie dokonana po 3 latach po wejściu w życie tych przepisów, co wskazano w OSR. **Ad 6. Uwaga nieuwzględniona** Jest zasadne i ważne, by podatnik zobowiązał się do informowania organu podatkowego, z którym zawiera umowę, o planach dokonywania transakcji dających korzyści podatkowe. Jednym z celów *cooperative compliance* jest ograniczenie unikania opodatkowania. Podatnik, który deklaruje wolę uczestniczenia w programie, powinien być świadomy, że tym samym rezygnuje z podejmowania praktyk agresywnego planowania podatkowego. Nie jest jasne, na czym zdaniem BCC polega sygnalizowany problem z listą podmiotów objętych programem.

			siebie samego lub swojego kontrahenta. Należy zatem założyć, że będzie to przepis martwy. Sytuację komplikuje dodatkowo fakt, że lista podmiotów, które zwarły umowę z Szefem KAS będzie publicznie dostępna. Niniejszy rejestr może stać się zatem „kością niezgody" pomiędzy podatnikami oraz budzić niepotrzebne insynuacje. Zasadna jest zatem rezygnacja z zapisu dotyczącego obowiązku informowania o operacjach prowadzących do uzyskania korzyści podatkowej, który z całą pewnością nie przyniesie zakładanych efektów w praktyce. 7.Niniejsze rozwiązanie budzi również ogromne wątpliwości przedsiębiorców, co pokazała przeprowadzona ankieta – 48% z respondentów nie miało zdania w niniejszym zakresie. To aż o 10% więcej od grupy, która uznała wprowadzane zmiany za korzystne. 8.Zasadne jest wprowadzenie możliwości egzekucji ustaleń umowy o współpracę poprzez odzwierciedlenie jej zapisów w treści decyzji wydawanej przez szefa KAS, która podlegałaby kontroli sądowo administracyjnej.	**Ad 8. Uwaga nieuwzględniona** Umowa o współdziałaniu opiera się na wzajemnym zaufaniu między organem podatkowym a podatnikiem. Jeśli postanowienia umowne nie będą respektowane przez którąkolwiek ze stron umowy, druga strona może w każdym czasie złożyć oświadczenie o rozwiązaniu umowy. Nadto umowa o współdziałanie nie będzie zawierać ustaleń, które mogłyby zostać przeniesione do decyzji np. określającej zobowiązanie podatkowe. Umowa o współdziałanie nie może mieć wpływu na stosowanie przepisów materialnego prawa podatkowego.
473.	**Art. 545**	**PGE SA**	Brak jest ustawowych zapisów co do sposobu i terminu odpowiedzi przez organ podatkowy na zapytanie złożone przez zainteresowanego.	**Uwaga nieuwzględniona** Sposób odpowiedzi nie musi być formalnie określony. W zakresie terminu stosuje się odpowiednio przepisy rozdziału 2 dział III. Organ udziela zatem odpowiedzi niezwłocznie nie później jednak niż w ciągu 14 dni od dnia wpływu zapytania.
474.	**Art. 547**	**PGE SA**	Sam zapis legislacyjny „… ma obowiązek lojalnego…", brak jest legalnej definicji słowa lojalnego a wykładnia potoczna tego słowa nie wydaje się właściwa w odniesieniu do zainteresowanego/podatnika. Propozycja odniesienia do projektowanego art. 17 (zobowiązanie do współdziałania z organami podatkowymi).	**Uwaga nieuwzględniona** Termin „lojalny" występujący w art. 576 wydaje się jasny. Obowiązek lojalnego informowania organu podatkowego oznacza obowiązek uczciwego i rzetelnego informowania organu.
475.	**Art. 551**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	§ 2 tego artykułu zobowiązuje organy podatkowe do zachowywania spójności rozstrzygnięć. W naszej ocenie należy rozważyć, czy projekt nie powinien przewidywać	**Uwaga nieuwzględniona** Przepis art. 580 § 2 w proponowanym brzmieniu wydaje się wystarczający; nie ma potrzeby kreowania odrębnych

			konkretnych mechanizmów zapewnienia tej spójności. W szczególności, można zaproponować, aby organy miały obowiązek dzielenia się wewnętrznie informacjami o wydaniu decyzji w sprawie skutków podatkowych lub decyzji wymiarowej lub mieć obowiązek uwzględniania przy wydawaniu decyzji treści decyzji wydanych wcześniej przez inne organy.	skomplikowanych procedur.
476.	**Art. 552**	**Związek Banków Polskich**	W naszej ocenie instytucja konsultacja skutków podatkowych transakcji ma na celu budowanie i wspieranie relacji pomiędzy podatnikiem o organem podatkowym. Z tego względu, dla jej upowszechnienia, należałoby zrezygnować z opłat bądź obniżyć progi kwotowe — analogicznie jak w procedurze pozyskiwania wniosków o interpretację indywidualną. Argumentacja krytycznie oceniające zróżnicowanie opłat w zależności od rozmiarów prowadzonej działalności, pozostaje aktualna również w odniesieniu do komentowanego przepisu.	**Uwaga uwzględniona częściowo** Uzależnienie w art. 581 § 2 wysokości opłaty od wielkości podatnika (przedsiębiorcy) jest uzasadnione, ponieważ od wielkości tej zależy co do zasady zdolność płatnicza podatników. Rozwiązanie takie wydaje się więc sprawiedliwe. Jednocześnie została obniżona maksymalna wysokość opłaty w przypadku każdej z kategorii podatników o połowę.
477.	**Art. 552**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Proponowane opłaty powinny zostać jeszcze bardziej obniżone dla MSP, gdyż mogą one być zbyt wysokie w stosunku do możliwości finansowych tych podmiotów. Należy także zwrócić uwagę, że zgodnie z § 7 i 8 opłaty będą pobierane odrębnie od każdej transakcji lub podatku, co istotnie podwyższy koszty uzyskiwania konsultacji. Dlatego projektodawca powinien rozważyć inny sposób naliczania opłat.	**Uwaga uwzględniona częściowo** Uzależnienie w art. 581 § 2 wysokości opłaty od wielkości podatnika (przedsiębiorcy) jest uzasadnione, ponieważ od wielkości tej zależy co do zasady zdolność płatnicza podatników. Rozwiązanie takie wydaje się więc sprawiedliwe. Jednocześnie została obniżona maksymalna wysokość opłaty w przypadku każdej z kategorii podatników o połowę.
478.	**Art. 552**	**Konfederacja Lewiatan**	Proponowane kwoty są stanowczo zbyt wysokie, wynikają z niejasnych przepisów i zmieniającej się ich interpretacji. Właściwym narzędziem do ograniczenia liczny interpretacji indywidualnych dotyczących niejasnych przepisów są instytucje interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych. Niezasadne jest wprowadzenia de facto progu majątkowego uzyskania ochrony, bowiem przepisy mogą być wątpliwe w sytuacjach skomplikowanych dotyczących kwot mniejszych niż opłata za interpretację czy dotyczyć osób niezamożnych.	**Uwaga uwzględniona częściowo** Uzależnienie w art. 581 § 2 wysokości opłaty od wielkości podatnika (przedsiębiorcy) jest uzasadnione, ponieważ od wielkości tej zależy co do zasady zdolność płatnicza podatników. Rozwiązanie takie wydaje się więc sprawiedliwe. Jednocześnie została obniżona maksymalna wysokość opłaty w przypadku każdej z kategorii podatników o połowę.
479.	**Art. 552**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Propozycja: Art. 552. § 1. Wniosek o konsultację podlega opłacie wpłacanej na rachunek organu podatkowego właściwego w sprawie konsultacji w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. § 2. Wysokość opłaty od wniosku o konsultację wynosi dla	**Uwaga uwzględniona częściowo** Uzależnienie w art. 581 § 2 wysokości opłaty od wielkości podatnika (przedsiębiorcy) jest uzasadnione, ponieważ od wielkości tej zależy co do zasady zdolność płatnicza podatników. Jest także zasadne jej uzależnienie od wartości transakcji – od niej zależy bowiem interes podatnika w uzyskaniu konsultacji.

			konsultacji dotyczącej: 1) transakcji niezwiązanych z prowadzeniem działalności gospodarczej — nie więcej niż 50 zł; 2) skutków podatkowych dla innych niż w pkt 1 transakcji w zakresie podatku dochodowego, podatku od czynności cywilnoprawnych, opłaty skarbowej - nie więcej niż 500 zł; 3) skutków podatkowych dla innych niż w pkt 1 transakcji w zakresie pozostałych podatków - nie więcej niż 1000 zł. Wykreślenie § 3-6 Rozwiązanie proponowane w Projekcie, zgodnie z którym wysokość opłaty zależy od wartości transakcji, budzi wątpliwości. O stopniu skomplikowania stanu faktycznego konsultowanego z organem decyduje nie wartość transakcji, a poziom złożoności sprawy. Wątpliwości budzi także uzależnienie limitu opłaty od wielkości przedsiębiorstwa zwracającego się z wnioskiem. Nie sposób uznać, że jedynie większe przedsiębiorstwa podejmują się transakcji o złożonych i skomplikowanych stanach faktycznych. Ponadto proponujemy obniżenie wysokości opłat za wniosek o przeprowadzenie konsultacji. Proponowane obecnie w Projekcie kwoty mogą stanowić dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą barierę w korzystaniu z instytucji konsultacji podatkowej.	Rozwiązanie takie wydaje się więc sprawiedliwe. Jednocześnie została obniżona maksymalna wysokość opłaty w przypadku każdej z kategorii podatników o połowę.
480.	**Art. 552 § 2**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Wprowadzenie usługi konsultacyjnej jest bardzo pozytywnym rozwiązaniem; jednakże wątpliwość budzi kwota wynagrodzenia, jaką wnioskodawca miałby zapłacić organowi podatkowemu. Po pierwsze organ podatkowy nie powinien być nakierowany na działalność zarobkową, wszak wsparcie dla podatnika przez organy podatkowe jest obowiązkiem wpisanym w jego działalność. Po drugie — projekt ustawy nie przewiduje ochrony na rzecz podatnika, który z takiej usługi konsultacyjnej skorzystał i za nią zapłacił; stanowi o tym projektowany zapis w § 4 i 5 art. 554.	**Uwaga uwzględniona częściowo** W art. 581 § 2 została obniżona maksymalna wysokość opłaty w przypadku każdej z kategorii podatników o połowę. Przepisy kreują skutki ochronne dla podatnika, bowiem procedura stanowi typ postępowania podatkowego, kończonego wydaniem decyzji podatkowej.
481.	**Art. 552 § 8**	**PGE SA**	W przypadku wystąpienia o konsultację w sprawie skutków podatkowych transakcji więcej niż jednego podatku opłatę (w pełnej wysokości) pobiera się od każdego podatku pomimo, iż stan faktyczny oraz materiał dowodowy zebrany w zakresie	**Uwaga uwzględniona** Wprowadzony został przepis, zgodnie z którym w przypadku wystąpienia z kolejnym wnioskiem, dotyczącym innego podatku, opłata wynosi 30% wartości podstawowej (art. 581 § 8).

			jednego podatku, nie zmieni się przy ocenie skutków podatkowych transakcji w zakresie innych podatków. Przy skomplikowanych transakcjach do rozstrzygnięcia pozostają kwestie 3 lub 4 podatków – co przy obecnym zapisie § 8 w art. 552 może spowodować konieczność uiszczenia kwoty 300-400 tys. zł. Wysokość opłaty może działać zniechęcająco dla potencjalnych zainteresowanych a to nie wydaje się być intencją ustawodawcy. Bardziej zasadnym wydaje się pobranie opłaty w obniżonej wysokości np.: 30%.	
482.	**Art 554 § 5**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Uwaga redakcyjna. W sytuacji, w której do przepisów Ordynacji podatkowej wprowadzone zostanie pojęcie „środki ograniczające umowne korzyści" (projekt pod poz. UC 135 wykazu prac legislacyjnych Rady Ministrów) poszerzeniu ulec powinien katalog przypadków, w których organ podatkowy uprawniony będzie do nieuwzględnienia treści decyzji w sprawie skutków podatkowych.	**Uwaga uwzględniona** w art. 583 § 5.
483.	**Art. 554 § 5**	**Konfederacja Lewiatan**	Regulacja jest niezasadna, biorąc pod uwagę obowiązek lojalnego informowania o wszystkich faktach, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy (art. 547). Ewentualnie należy ograniczyć możliwość stosowania art. 554 § 5 tylko do sytuacji, w których podatnik nie poinformował o istotnych faktach.	**Uwaga nieuwzględniona** Przepis określa sytuacje, w których dopuszczalne nie jest uwzględnienie treści decyzji w sprawie skutków podatkowych. Jest to rozwiązanie fakultatywne. Każdy przypadek będzie indywidualnie analizowany przez organ podatkowy. Ograniczenie możliwości stosowania art. 583 § 5 tylko do sytuacji, w których podatnik nie poinformował o istotnych faktach mogłoby być w niektórych przypadkach niewystarczające do zakwestionowania działań służących unikaniu opodatkowania lub nadużyciu prawa.
484.	**Art. 556 i n.**	**Związek Banków Polskich**	Proponujemy wprowadzenie uproszczonych porozumień cenowych dla określonych kategorii transakcji, które stworzą możliwość uzyskania decyzji w sprawie uznania i prawidłowości wyboru i stosowania ceny transakcyjnej szerszej grupie zainteresowanych. Uproszczone porozumienia cenowe dla określonych kategorii transakcji mogłyby polegać na akceptacji lub propozycji jednej metodologii cenowej dla danej transakcji, która nie będzie kwestionowana podczas późniejszych kontroli. Tym samym podatnicy mogliby składać wnioski, podobne do tych o interpretację przepisów podatkowych, że będą do swojej transakcji stosowali metodę zaakceptowaną przez organy podatkowe.	**Uwaga na tym etapie nieuwzględniona** Aktualnie trwają prace nad opracowaniem przepisów dotyczących uproszczonych porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (APA). Jeśli zostaną one uchwalone to takie rozwiązania znajdą się w NOP.
485.	**Art. 573 § 2**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu**	Uzupełnienie przepisu o zapis dotyczący wskazania uprawnionego organu do złożenia wniosku o wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego przez Szefa Krajowej	**Uwaga niezasadna** Przepis art. 602 § 2 odnosi się wyłącznie do tych podatków, do

		Opodatkowania	Administracji Skarbowej w przypadku, o którym mowa w art. 36 § 2. Zgodnie z art. 573 § 2 w przypadku podatków, do których wymiaru uprawniony jest samorządowy organ podatkowy wszczęcie lub przejęcie postępowania podatkowego, w którym ma zastosowanie klauzula ogólna unikania opodatkowania, następuje na wniosek tego organu. Przepis ten nie zawiera jednak wskazania, który z organów podatkowych jest uprawniony do składania przedmiotowego wniosku, w sytuacji, w której w danej sprawie właściwym jest więcej niż jeden organ podatkowy.	których poboru są właściwe podatkowe organy samorządowe. Właściwym do sumowania korzyści jest organ właściwy w sprawie klauzuli (art. 602). Organem, który zainicjuje to postępowanie może być każdy z organów samorządowych właściwych w sprawie poboru podatku.
486.	**Art. 588 § 2**	**Związek Banków Polskich**	Wymaga doprecyzowania zakres ochrony wynikający z opinii zabezpieczającej. Odesłanie do art. 536 — 538 może pozostawiać wątpliwości. Jednocześnie zasadne z punktu widzenia stosunkowo długich terminów na wydanie opinii zabezpieczającej oraz interpretacji indywidualnej byłoby wprowadzenie ochrony odnośnie skutków podatkowych danej czynności już na etapie pozyskania opinii zabezpieczającej (w przypadku zastosowania się do niej). W przeciwnym bowiem razie, w określonych sytuacjach, podatnicy mogą uzyskać pełną ochronę wyłącznie poprzez złożenie kolejno: 1) wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej, a po jego pozytywnym rozpatrzeniu 2) wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, przy czym cały proces pozyskania ochrony wyniesie ok. 9 miesięcy, co w realiach gospodarczych co do zasady uniemożliwia zabezpieczenie pozycji podatnika przed dokonaniem określonej transakcji.	**Uwaga częściowo uwzględniona** poprzez usunięcie z katalogu przepisów znajdujących odpowiednie zastosowanie do opinii zabezpieczającej odesłania do przepisów regulujących zasady nieszkodzenia w przypadku zastosowania się do uzyskanej interpretacji indywidualnej. Należy zgodzić się ze ZBP, że odesłanie do ochrony z interpretacji może pozostawiać wątpliwości. Zastosowanie się wnioskodawcy do wydanej przez organ opinii zabezpieczającej, stwierdzającej, że przedstawiona we wniosku konstrukcja prawna nie stanowi unikania opodatkowania, będzie dawało podatnikowi ochronę polegającą na niemożności zastosowania w stosunku do niego klauzuli. Nie ma przy tym znaczenia, czy czynność, której dotyczy opinia zabezpieczająca, została dokonana przed, czy po uzyskaniu opinii. W postępowaniu dotyczącym wydania opinii w sprawie zastosowania klauzuli ogólnej przeciwko unikaniu opodatkowania znajdą odpowiednie zastosowanie przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego (praworządności, zaufania do organów podatkowych, prawdy obiektywnej, czynnego udziału strony, szybkości i prostoty postępowania). Z uwagi na powyższe nie istnieje potrzeba doprecyzowania tych przepisów o zakres ochrony. Nie istnieje też potrzeba potwierdzania ochrony z opinii zabezpieczającej w drodze indywidualnej interpretacji.
487.	**Dział IV Rozdział 6**	**Związek Banków Polskich**	Proponujemy rozszerzyć zakres programu na obowiązki płatnika.	**Uwaga nieuwzględniona** Nie wydaje się zasadne tworzenie odrębnej regulacji dla płatników niebędących jednocześnie podatnikami. Umowa o współdziałanie zawarta przez podatników obejmie także ich obowiązki jako płatników.

488.	**Dział IV Rozdział 6**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Projektowana instytucja powinna zostać ponownie przemyślana, ponieważ przewiduje raczej skromne korzyści dla podatników. Stąd należy się spodziewać, że będą to martwe przepisy, jeżeli zostaną wprowadzone. Wydaje się także, że w czasach, gdy administracja podatkowa gromadzi i przetwarza w sposób automatyczny coraz pełniejsze dane na temat działalności podatników przewidziane obowiązki podatnika mogą również i dla organów podatkowych nie być atrakcyjnym źródłem informacji. W końcu, można mieć także wątpliwości, czy projektowane rozwiązania nie będą naruszać zasady równości wobec prawa.	**Uwaga uwzględniona** Korzyści dla podatników wydają się istotne, choć ich praktyczny wymiar zależy od sposobu wdrożenia projektowanej instytucji. Projektowane rozwiązania nie naruszają zasady równości wobec prawa, co objaśniono w uzasadnieniu projektu.
489.	**Dział IV Rozdział 6**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA (1. Uwaga ogólna)**	1. Przepisy projektu Ordynacji podatkowej (dalej: „Projekt" lub „Ordynacja") przewidują wprowadzenie rozwiązania służącego współpracy między podatnikami o istotnym znaczeniu gospodarczym a organami podatkowymi. Współpraca ta, zgodnie z przepisami Projektu, odbywa się na podstawie umowy o współdziałanie. Jak zostało wskazane w Uzasadnieniu do Projektu (strona 505), w ramach polskiej kultury prawnej przyjęte jest regulowanie istotnych elementów umów wzajemnych poprzez akt prawny o randze ustawy. Jednocześnie Projekt przewiduje rozwiązanie, zgodnie z którym niektóre istotne kwestie dotyczące umowy współdziałanie, takie jak warunki zawarcia czy wytyczne co do jej treści, mają zostać ustalone w drodze rozporządzenia ministra właściwego do spraw finansów, w porozumieniu z ministrem do spraw rozwoju, po zasięgnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego. Warte rozważenia jest uregulowanie ważnych elementów umowy o współdziałanie, których mowa w przepisie art. 592 Projektu w ramach Ordynacji. Rozwiązanie to, zgodne z powszechnie przyjętą w Polsce praktyką, prowadzić będzie do większej pewności prawa poprzez nadanie umowom trwalszego charakteru, eliminując ryzyko ich zmian w drodze rozporządzenia. Skłoni to podatników o istotnym znaczeniu gospodarczym do nawiązywania współpracy z organami podatkowymi poprzez określenie na wstępie precyzyjnych ram współpracy. Ujęcie istotnych elementów umowy w przepisach rozporządzenia do Ordynacji stwarzać będzie u podmiotów o istotnym znaczeniu gospodarczym stan niepewności z racji na brak zagwarantowania w ustawie ram	**Ad 1. Uwaga uwzględniona** Regulacje dotyczące współdziałania zostały w istotny sposób zmodyfikowane. Przyjęto w projekcie, że umowę o współdziałaniu Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zawrzeć z podatnikiem, u którego wartość przychodu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro. Zrezygnowano także z upoważnienia dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia zawartego poprzednio w art. 592.

			prawnych umowy o współdziałanie. 2. Ponadto warte rozważenia jest doprecyzowanie przepisów Projektu, w zakresie tego czy stroną umowy o współdziałanie może być podatkowa grupa kapitałowa. Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów podatkowe grupy kapitałowe posiadają status podatnika wyłącznie na potrzeby rozliczeń podatku CIT, zaś w przypadku pozostałych podatków poszczególni członkowie grupy zachowują swoją odrębną podmiotowość.	**Ad 2. Uwaga uwzględniona** Celem uwzględnienia uwagi o podatkowej grupie kapitałowej proponuje się doprecyzowanie, że umowa podatkowa zawiera oznaczenie podatku lub podatków, których dotyczy. To, czy ostatecznie podatkowe grupy kapitałowe będą należeć do kręgu podmiotów, z którymi będzie mogła zostać zawarta umowa o współdziałanie, zależy od treści rozporządzenia wykonawczego.
490.	**Art. 589 § 1**	**Konfederacja Lewiatan**	1. Nie znajdujemy podstaw do ograniczenia możliwości zawarcia umowy o współdziałanie wyłącznie z podatnikami o istotnym znaczeniu gospodarczym. 2. Proponujemy również rozważenie wprowadzenia możliwości zawarcia umowy wyłącznie w zakresie określonego podatku.	**Ad 1. Uwaga niezasadna** Regulacje dotyczące współdziałania zostały w istotny sposób zmodyfikowane. Przyjęto w projekcie, że umowę o współdziałaniu Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zawrzeć z podatnikiem, u którego wartość przychodu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro. Racje, dla których zasięg umowy o współdziałanie został ograniczony do dużych podatników, zostały objaśnione w uzasadnieniu projektu. **Ad 2. Uwaga uwzględniona** Została wprowadzona możliwość zawarcia umowy w zakresie określonego podatku.
491.	**Art. 589 § 1**	**Ogólnopolskie Porozumienie Związków Zawodowych**	Umowa o współdziałanie powinna dotyczyć nie tylko określonych kategorii podatników o istotnym znaczeniu gospodarczym, ale także podatników o istotnym znaczeniu społecznym, którzy np. ujawniają w sprawozdaniach finansowych informacje pozafinansowe i informacje dotyczące polityki różnorodności. W tym celu projektowany art. 592 powinien zawierać delegację dla ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, po zasięgnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego, kategorii podatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, z którymi może zostać zawarta umowa o współdziałanie, uwzględniając obok wskazanych w art. 589 § 1 projektu ustawy przesłanek także kryteria o charakterze społecznym.	**Uwaga nieuwzględniona** Regulacje dotyczące współdziałania zostały w istotny sposób zmodyfikowane. Przyjęto w projekcie, że umowę o współdziałaniu Szef Krajowej Administracji Skarbowej może zawrzeć z podatnikiem, u którego wartość przychodu w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, w poprzednim roku podatkowym przekroczyła równowartość 50 mln euro. Racje, dla których zasięg umowy o współdziałanie został ograniczony do dużych podatników, zostały objaśnione w uzasadnieniu projektu.

492.	**Art. 589 § 8**	**Polska Izba Biegłych Rewidentów**	Dodanie na końcu zdania wyrazów: „Przeprowadzanych przez biegłych rewidentów w ramach usług atestacyjnych, a podstawę oceny spełnienia warunku stanowić powinny sprawozdania z przeprowadzenia audytu." Powyższa zmiana poprawi bezpieczeństwo opiniowanych obszarów, w szczególności ze względu na to, iż biegli rewidenci, będąc uprawnionymi ustawowo do świadczenia usług atestacyjnych, stanowią właściwą grupę zawodową do wydania niezależnej opinii w powyższym zakresie.	**Uwaga nieuwzględniona** Nie ma powodu, aby audyt przeprowadzali tylko biegli rewidenci. Zgodnie z dodanym w aktualnej wersji projektu art. 658 § 1 i 2 niezależny audyt funkcji podatkowej jest realizowany przez niezależnego audytora podatkowego, którym może być osoba wpisana na listę doradców podatkowych lub biegłych rewidentów
493.	**Art. 589 § 8**	**Konfederacja Lewiatan**	Audyt powinien zostać przeprowadzony przez profesjonalny podmiot zewnętrzny, którym nie może być podmiot badający sprawozdanie finansowe podatnika w okresie przedawnienia poboru zobowiązań podatkowych danego podatnika.	**Uwaga uwzględniona** w art. 658 w zakresie przeprowadzania niezależnego audytu funkcji podatkowej.
494.	**Art. 589 § 8**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	W tym miejscu warto dodać delegację do wydania rozporządzenia wykonawczego przez ministra właściwego w sprawie finansów publicznych, regulującego sposób i zakres przeprowadzenia audytu podatkowego. Taka procedura powinna być uregulowana w akcie prawa powszechnie obowiązującym, gdyż w chwili obecnej przepis ten jest bardzo ogólny, a bardziej szczegółowych regulacji brak. Ponadto mogły by się tam znaleźć wytyczne analogiczne do tych obowiązujących np. w prawie brytyjskim (por. HMRC internal manual "Tax Compliance Risk Management"). Podmiotem uprawnionym do wydania rozporządzenia w sprawie określenia szczegółowych warunków przeprowadzenia audytu procedur i audytu podatkowego oraz szczegółowych ram współdziałania (ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego) powinien być wyłącznie minister właściwy do spraw finansów publicznych	**Uwaga uwzględniona** Regulacje dotyczące przeprowadzania audytu wstępnego i monitorującego oraz niezależnego audytu funkcji podatkowej zostały zawarte w dziale IV rozdziale 6.
495.	**Art. 589 § 9**	**PGE SA**	Projekt nie zakłada zasad oraz możliwości przedłużenia obowiązującej umowy, ponad 5 letni okres.	**Uwaga uwzględniona** Aktualnie projekt przewiduje zawarcie umowy o współdziałanie na czas nieokreślony (art. 639 § 1).
496.	**Art. 592**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Uwaga redakcyjna, nie istnieje taki dział administracji rządowej, jak rozwój.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano z delegacji dla Ministra Finansów wydania rozporządzenia.
497.	**Art. 592 pkt. 2**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Postulujemy wprowadzenie delegacji nakładającej na ministra właściwego do spraw finansów publicznych obowiązek wydania rozporządzenia określającego szczegółowe warunki	**Uwaga uwzględniona** Aktualnie regulacje dotyczące przeprowadzania audytu wstępnego i monitorującego oraz niezależnego audytu funkcji podatkowej

			przeprowadzenia audytu niezbędnego do zawarcia umowy o współdziałanie. Kompleksowy charakter audytu nakłada na podatnika podejmującego działania w celu zawarcia umowy o współdziałanie obowiązek przedstawienia organowi szeregu dokumentów oraz poniesienia znacznych nakładów czasowych. W związku z powyższym procedura ta powinna mieć możliwie jasny i transparentny charakter. Zgodnie z zasadami, o których mowa w Uzasadnieniu do Projektu (strona 504), jednym z filarów umowy o współdziałanie jest zasada jawności i przejrzystości po stronie organu.	zostały zawarte w dziale IV rozdziale 6.
498.	**Art. 592 pkt 1**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Zakres delegacji jest wadliwy, gdyż zwrot „w porozumieniu z ministrem do spraw rozwoju" jest błędny. Nie istnieje dział administracji „rozwój" w obecnie obowiązującym systemie prawa. Ustawa z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej w art. 5 wymienia w sposób wyczerpujący działy administracji, którymi kierują poszczególni członkowie Rady Ministrów. Wykaz działów nie zawiera działu „rozwój", zatem odniesienie do „ministra do spraw rozwoju" jest wadliwe.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano z delegacji dla Ministra Finansów do wydania rozporządzenia.
499.	**Art. 592 pkt 2 i 3**	**Rada do spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania**	Delegacja ministra właściwego do spraw finansów publicznych w porozumieniu z ministrem do spraw rozwoju, po zasięgnięciu opinii Rady Dialogu Społecznego, do wydania w drodze rozporządzenia w sprawie określenia szczegółowych warunków przeprowadzenia audytu procedur i audytu podatkowego oraz szczegółowych ram współdziałania (ramy wewnętrznego nadzoru podatkowego) powinna zostać usunięta z tego miejsca i zastąpiona analogiczną delegacją dla ministra finansów, umieszczoną w art. 589 § 8.	**Uwaga bezprzedmiotowa** Zrezygnowano z delegacji dla Ministra Finansów wydania rozporządzenia.
500.	**Dział IV Rozdział 7**	**Polska Izba Ubezpieczeń**	W NOP rozszerzony został katalog czynności sprawdzających możliwych do dokonania przez organy podatkowe pierwszej instancji. Rozszerzenie dotyczy m. in. weryfikacji wartości rzeczy lub praw majątkowych czy weryfikacji podstawy opodatkowania. Celem czynności sprawdzających jest przeprowadzenie formalnego skontrolowania poprawności występujących u podatnika zdarzeń, jednak po jej dokonaniu organy skarbowe mogą zdecydować o wszczęciu kontroli podatkowej, jeżeli uznają, że ten nie stosuje odpowiednio przepisów prawa podatkowego. Wydaje się zatem, że w czasie czynności sprawdzających podatnik nie ma zapewnionej takiej ochrony procesowej jak w	**Uwaga częściowo uwzględniona** Propozycja rozszerzenia katalogu czynności sprawdzających została zawarta w kierunkowych założeniach nowej ordynacji podatkowej zatwierdzonych przez Radę Ministrów. Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą. Czynności sprawdzające zostały uregulowane odrębnie jako postępowanie szczególne o najmniej sformalizowanym charakterze w porównaniu z kontrolą podatkową i postępowaniem jurysdykcyjnym, a jednocześnie, co do zasady, organ podatkowy będzie prowadził czynności sprawdzające, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa czy postępowanie podatkowe. Z

			czasie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego, a rozszerzenie katalogu czynności sprawdzających jest wyrazem braku zaufania organów do podatnika (co jest sprzeczne z założeniami i celem NOP). Prowadzić to będzie do sprawdzania większej ilości zdarzeń, a tym samym powstania pretekstów do przeprowadzenia pełnej kontroli podatkowej. Należy również podkreślić, że czas czynności sprawdzających nie jest ograniczony, a podatnikom nie przysługują środki ochrony takie jak w postępowaniu podatkowym lub kontroli podatkowej. W ocenie Polskiej Izby Ubezpieczeń rozszerzenie tego katalogu jest niezasadne.	założenia czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Warto również wskazać na art. 566 § 4 projektu, który wymaga zgody zobowiązanego na przedłożenie dowodów organowi podatkowemu w toku czynności sprawdzających.
501.	**Art. 594 § 1 pkt 3**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy usunięcie tego przepisu lub jego doprecyzowanie, weryfikacja stanu faktycznego jest bowiem przedmiotem kontroli, proponowana regulacja powinna mieć zastosowanie wyłącznie w sytuacjach nie wymagających przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, gdy weryfikacja podstawy opodatkowania może nastąpić na podstawie samych przedstawionych przez stronę dokumentów (akt notarialny, umowa sprzedaży). W innej sytuacji przepis ten stanowi podstawę do zastępowania kontroli podatkowej i wpływa na gwarancje procesowe podatnika, lub może umożliwiać prowadzenie de facto ponownych kontroli, gdy z przepisów wynika taki zakaz.	**Uwaga niezasadna** Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą. Czynności sprawdzające zostały uregulowane odrębnie jako postępowanie szczególne o najmniej sformalizowanym charakterze w porównaniu z kontrolą podatkową i postępowaniem jurysdykcyjnym, a jednocześnie, co do zasady, organ podatkowy będzie prowadził czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa czy postępowanie podatkowe. Z założenia czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Warto również wskazać na art. 566 § 4 projektu, który wymaga zgody zobowiązanego na przedłożenie dowodów organowi podatkowemu w toku czynności sprawdzających.
502.	**Art. 596**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Postulat wykreślenia § 3. Z racji na fakt, że zgodnie z przytoczonym fragmentem Projektu organ może wezwać podatnika na etapie czynności sprawdzających, a nie prowadzonego postępowania podatkowego, proponujemy zmianę zezwalającą na gromadzenie przez organ dowodów na etapie postępowania podatkowego. Na gruncie obecnie obowiązujących przepisów na etapie czynności sprawdzających podatnik nie ma obowiązku przedkładania organowi podatkowemu dowodów. Gromadzenie dowodów ze swej istoty stanowi element postępowania podatkowego. Nie sposób posługiwać się pojęciem dowodu, w momencie w	**Uwaga częściowo uwzględniona** Czynności sprawdzające są najprostszą formą kontaktu organu podatkowego z podatnikiem, a jednocześnie najmniej uciążliwą. Z założenia czynności sprawdzające mogą prowadzić do zweryfikowania wysokości zobowiązania przez podatnika lub przez organ podatkowy w trybie korekty, a zatem w takim przypadku nie będzie konieczne prowadzenie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego. Jako dowód w postępowaniu należy dopuścić każdy dowód (w tym ten uzyskany od podatnika w ramach czynności sprawdzających), który nie jest sprzeczny z prawem. Ekonomika postępowania wymaga również, aby organy

			którym nie zostało rozpoczęte postępowanie podatkowe.	podatkowe nie żądały ponownie dowodów, które są już w jego posiadaniu. Warto również wskazać na art. 566 § 4 projektu, który wymaga zgody zobowiązanego na przedłożenie dowodów organowi podatkowemu w toku czynności sprawdzających.
503.	**Art. 597**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy usunięcie przepisu. Złożenie deklaracji VAT z wykazaną w niej kwotą do zwrotu wszczyna postępowanie podatkowe, które to postępowanie winno zakończyć się bądź to w drodze czynności materialno-technicznej, jaką jest zwrot środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika, bądź też poprzez wydanie decyzji określającej wysokość nadwyżki podatku naliczonego do zwrotu/ zobowiązania podatkowego. W toku postępowania podatkowego organ podatkowy uprawniony jest do prowadzenia wszelkich czynności dowodowych, zgodnie z zasadą prawdy materialnej, nakładającej na organy podatkowe obowiązek podjęcia wszelkich działań zmierzających do wyjaśnienia sprawy. Wszczęcie postępowania podatkowego zamyka jednak drogę do weryfikacji rozliczeń podatnika w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Każdy z tych trybów stanowi odrębną podstawę do działań organów podatkowych i instytucje te nie mogą się miedzy sobą „krzyżować".	**Uwaga niezasadna** Zgodzić się należy, iż wszczęcie postępowania podatkowego zamyka drogę do weryfikacji rozliczeń podatnika w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Każdy z tych trybów stanowi odrębną podstawę do działań organów podatkowych i instytucje te nie mogą się między sobą „krzyżować". Czynność materialno-techniczna, jaką jest zwrot środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika, bądź też poprzez wydanie decyzji określającej wysokość nadwyżki podatku naliczonego do zwrotu/ zobowiązania podatkowego może być poprzedzona czynnościami sprawdzającymi, a samo złożenie deklaracji nie powoduje wszczęcia postępowania podatkowego w tym zakresie.
504.	**Art. 598 § 6**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Zgodnie z argumentacją podniesioną w punkcie powyżej, etap czynności sprawdzających nie stanowi elementu postępowania podatkowego, ani kontroli podatkowej. Z racji tego, w trakcie trwania tego etapu nie należy gromadzić dowodów. Ponadto w sytuacji, w której na etapie czynności sprawdzających gromadzone są dowody w postępowaniu, brak jest systemowego uzasadnienia dla wyodrębnienia etapu czynności sprawdzających i postępowania podatkowego.	**Uwaga niezasadna** Zgodzić się należy, iż wszczęcie postępowania podatkowego zamyka drogę do weryfikacji rozliczeń podatnika w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Każdy z tych trybów stanowi odrębną podstawę do działań organów podatkowych i instytucje te nie mogą się między sobą „krzyżować". Czynność materialno-techniczna, jaką jest zwrot środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika, bądź też poprzez wydanie decyzji określającej wysokość nadwyżki podatku naliczonego do zwrotu/ zobowiązania podatkowego może być poprzedzona czynnościami sprawdzającymi, a samo złożenie deklaracji nie powoduje wszczęcia postępowania podatkowego w tym zakresie.
505.	**Art. 599**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Przepis został zaprojektowany wadliwie. Po pierwsze, szczególnie niebezpieczne z punktu widzenia ochrony tajemnicy bankowej wydaje się uprawnienie naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celno-skarbowego do żądania od banku przekazywania informacji już na etapie	**Uwaga niezasadna** Przepis art. 669 § 3 dotyczy jedynie podatników, którzy skorzystali z ulg podatkowych. Czynności sprawdzające zostały uregulowane odrębnie jako postępowanie szczególne o najmniej sformalizowanym charakterze w porównaniu z kontrolą

			czynności sprawdzających. W naszej ocenie takie żądanie może być dopiero przedstawione po wszczęciu kontroli. Zatem wydaje się, że w takiej sytuacji nic nie będzie stało na przeszkodzie, aby organ przeprowadził wszystkie niezbędne czynności dowodowe już w trakcie czynności sprawdzających. Podsumowując, w naszej ocenie wymagane informacje organ powinien uzyskiwać w trybie przewidzianym w art. 371 i nast. projektu.	podatkową i postępowaniem jurysdykcyjnym, a jednocześnie, co do zasady, organ podatkowy będzie prowadził czynności sprawdzających, zanim zostanie wszczęta kontrola podatkowa czy postępowanie podatkowe. Czynności sprawdzające w tym zakresie mają już charakter merytoryczny, a nie tylko formalno-techniczny, jednakże ustalenia dokonane w ramach tych wstępnych czynności nie zamykają organom podatkowym możliwości weryfikacji ulg w ramach prowadzonego później postępowania podatkowego. Uzyskane przez organ w ramach czynności sprawdzających dokumenty uzasadniające korzystanie z ulgi pozwolą na szybkie i sprawne zweryfikowanie odliczonej ulgi. Identyczne regulacje funkcjonują w obecnej Ordynacji podatkowej i nie budziły nigdy wątpliwości.
506.	**Art. 613**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Należy określić procedurę postępowania organu podatkowego w przypadku gdy kontrola podatkowa zostaje zawieszona z powodów określonych w tym przepisie. Nie jest dopuszczalne aby u podatnika unikającego kontroli nie mogła być ona przeprowadzona, bowiem premiowałby to tzw. oszustów podatkowych.	**Uwaga niezasadna** Proponowana regulacja wydaje się zbędna. Wobec możliwości wystąpienia różnych stanów faktycznych ustalenie szczegółowego, jednolitego trybu postępowania organu podatkowego we wszystkich stanach faktycznych byłoby trudne. Nadto zawieszenie kontroli ma charakter fakultatywny.
507.	**Art. 614 § 5**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy wprowadzenie obowiązku zniszczenia dokumentów, które nie mogą stanowić dowodu.	**Uwaga niezasadna** Tryb i zasadny niszczenia dokumentów zostały uregulowane w innych przepisach prawa i nie powinny być przedmiotem regulacji w NOP.
508.	**Art. 616 § 2**	**Konfederacja Lewiatan**	Zasadą powinno być, że kontrola podatkowa prowadzona jest w miejscu prowadzenia ksiąg. Organ podatkowy nie powinien mieć dyskrecjonalnej władzy w zakresie stwierdzenia czy udostępnienie w siedzibie może utrudnić działalność. Decyzja w tym zakresie powinna być podejmowana przez podatnika, szczególnie biorąc pod uwagę fakt, iż organ podatkowy w sytuacji wskazania miejsca odległego od siedziby organu może zadecydować o prowadzeniu kontroli w siedzibie organu.	**Uwaga częściowo uwzględniona** Zrezygnowano ze zdania drugiego w 689 § 2.
509.	**Art. 624 § 2**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Proponujemy doprecyzowanie przepisu, co zapewni podatnikom pewne informacje dotyczące ostatniego dnia jej trwania. „§ 2. O każdym przypadku niezakończenia kontroli w terminie wskazanym w upoważnieniu, o którym mowa w art. 612, kontrolujący obowiązany jest zawiadomić na piśmie kontrolowanego, podając przyczyny przedłużenia terminu zakończenia kontroli i wskazując datę jej zakończenia.”	**Uwaga niezasadna** Przepis w projekcie jest precyzyjny, „wskazanie nowego terminu” oznacza podanie konkretnej daty zakończenia, a nie ogólnych określników czasu.

			Przepis w brzmieniu zaproponowanym w projekcie umożliwia wskazywanie przez organ terminów zakończenia kontroli w sposób ogólny np. przy użyciu sformułowania „kilka miesięcy".	
510.	**Art. 627 § 1**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Przepis narusza podstawową zasadę właściwości miejscowej organów podatkowych i akceptuje błędne zachowania organów podatkowych, z tego względu powinien być usunięty.	**Uwaga niezasadna** Organy podatkowe z urzędu muszą przestrzegać swojej właściwości, w tym miejscowej, a ekonomika postępowania wymaga, aby czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej pozostawały w mocy. Identyczne regulacje funkcjonują w obecnej Ordynacji podatkowej i nie budziły nigdy wątpliwości.
511.	**Art. 630 § 3**	**Konfederacja Lewiatan**	Postulujemy wprowadzenie regulacji stwierdzającej jasno, iż kontrola trwa od doręczenia upoważnienia do doręczenia protokołu kontroli, co ma znaczenie dla dochowania terminów, o których mowa w Prawie przedsiębiorców. Obecnie bardzo często organy liczą konkretne dni fizycznej obecności u kontrolowanego, co nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach, a więc de facto prowadzą kontrolę w czasie znacząco przekraczającym ustawowe terminy jej prowadzenia.	**Uwaga niezasadna.** W przypadku przyjęcia zaproponowanego rozwiązania żadna kontrola nie mogłaby zostać zakończona w terminach wskazanych w ustawie Prawo przedsiębiorców, ze względu na terminy procesowe (np. wezwanie na przesłuchanie strony czy świadka). Wprowadzenie limitów dni kontroli pierwotnie do ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej a następnie przeniesienie do Prawa przedsiębiorców miało na celu ograniczenie dezorganizacji u przedsiębiorców, czyli dni kontroli w roku, a nie faktycznego czasu kontroli.
512.	**Art. 631**	**PGE SA**	Metryka powinna być również prowadzona w kontroli podatkowej, przepis nakazuje jej prowadzenie do postępowania podatkowego, jednakże nie ma tego obowiązków w kontroli.	**Uwaga niezasadna** W ramach kontroli podatkowej osoby prowadzące kontrolę wskazywane są w innych dokumentach (upoważnienie), zaś prowadzenie metryki służy właśnie ustaleniu osób dokonujących poszczególnych czynności w postępowaniu.
513.	**Art. 633**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	1. Proponujemy poszerzenie katalogu z § 1 o możliwość wykazania przez zobowiązanego uzasadnionych powodów dla których wartość odbiega od rynkowej. 2. W § 3 postulujemy powołanie biegłego także na wniosek strony.	**Ad 1. Uwaga niezasadna** Cała procedura służy ustaleniu wartości rynkowej rzeczy lub praw majątkowych. Zobowiązany określając tą wartość po wezwaniu ma obowiązek wskazania dlaczego wartość ta odpowiada właśnie cenie rynkowej. Ponadto art. 705 § 1 dotyczy jedynie przypadków, gdy zobowiązany nie określił tej wartości, mimo ciążącego na nim obowiązku. **Ad 2. Uwaga niezasadna** Strona zawsze może przedstawić prywatną opinię w sprawie określenia wartości rynkowej, a opinia ta będzie podlegała ocenie w postępowaniu podatkowym lub kontroli podatkowej. Fakultatywne powołanie biegłego w przypadku gdy wymagana jest wiedza specjalistyczna powinno należeć do kompetencji

				organu podatkowego.
514.	**Art. 636**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Proponujemy uzupełnienie katalogu o rachunki spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych prowadzone przez inne spółdzielcze kasy oszczędnościowo-rozliczeniowe, gdyż na taką możliwość wskazuje projektowe brzmienie art. 639 § 3.	**Uwaga nieuwzględniona** Projektowany przepis art. 712 § 3 dotyczy m. in. korzystania przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową z systemu płatności izby rozliczeniowej za pośrednictwem innej spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Powyższy przepis nie dotyczy materii regulowanej w art. 708.
515.	**Art. 636**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy uzupełnienie katalogu o rachunki spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych prowadzone przez inne spółdzielcze kasy oszczędnościowo-rozliczeniowe, gdyż na taką możliwość wskazuje projektowe brzmienie art. 639 § 3.	**Uwaga nieuwzględniona** Projektowany przepis art. 712 § 3 dotyczy m. in. korzystania przez spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową z systemu płatności izby rozliczeniowej za pośrednictwem innej spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej. Powyższy przepis nie dotyczy materii regulowanej w art. 708.
516.	**Art. 643 § 10**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Proponujemy określić wysokość opłaty lub maksymalny jej poziom w treści ustawy oraz wskazać, iż stanowi ona koszt uzyskania przychodu dla celów podatku CIT, pozwoli to usunąć wątpliwość co do charakteru takiej opłaty.	**Uwaga nieuwzględniona** Upoważnienie zawarte w art. 716 § 12 określa wytyczne, w których ustalono elementy, które są brane pod uwagę przy obliczaniu wysokości opłaty. Elementy te są zmienne. Dlatego wysokość opłaty powinna być określona w rozporządzeniu.
517.	**Art. 643 § 10**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Proponujemy określić wysokość opłaty lub maksymalny jej poziom w treści ustawy oraz wskazać, iż stanowi ona koszt uzyskania przychodu z tego względu, iż nie powstawałyby wówczas wątpliwości co do charakteru takiej opłaty. Należy bowiem zauważyć, iż zarówno banki, jak i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe ponoszą opłaty, które nie stanowią takiego kosztu.	**Uwaga nieuwzględniona** Upoważnienie zawarte w art. 716 § 12 określa wytyczne, w których ustalono elementy, które są brane pod uwagę przy obliczaniu wysokości opłaty. Elementy te są zmienne. Dlatego wysokość opłaty powinna być określona w rozporządzeniu.
518.	**Art. 662**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	Pomimo tego, że obecnie przepis ten obowiązuje (art. 119zzj Ordynacji podatkowej), to należy wskazać, iż projektodawca nie wprowadził żadnych kryteriów dotyczących miarkowania kary, pomimo tego, że z przywołanego przepisu wynika dopuszczalność różnicowania jej wysokości. W wyniku braku kryteriów miarkowania kary istnieje obawa, że decyzje wydawane przez Szefa KAS będą wydawane w maksymalnej wysokości, ponieważ nie będzie wiadomo jakimi przesłankami ma kierować się organ przy nakładaniu kary pieniężnej. W takim przypadku nawet jednokrotne nałożenie kary np. na bank spółdzielczy czy spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową spowoduje wystąpienie	**Uwaga uwzględniona** Wskazane zostały kryteria, które winny być brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości kary pieniężnej. Nastąpiło to poprzez odwołanie do stosowania w zakresie nieuregulowanym przepisów działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 738). Wyrażona w uwadze obawa, że mogą być nakładane kary pieniężne w maksymalnej wysokości tj. 1.000.000 zł dotyczy praktyki stosowania przepisów o karze pieniężnej. Aktualnie obawa ta jest nieuzasadniona. Dotychczas przepisy o karze pieniężnej nie były stosowane.

			przesłanek uzasadniających wszczęcie postępowania upadłościowego, gdyż podmioty te nie osiągają takich wyników finansowych, aby mogły bez uszczerbku dla możliwości kontynuacji działalności zapłacić tak wysoką karę. Wypada również zauważyć, iż np. zgodnie z art. 34c ust. 2 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Generalny Inspektor, ustalając wysokość kary pieniężnej, uwzględnia rodzaj i zakres naruszenia, dotychczasową działalność instytucji obowiązanej oraz jej możliwości finansowe. Istotne jest także to, iż projektowany przepis wskazuje na odpowiedzialność banku lub kasy w przypadku każdego działania, które może być uznane za niedopełnienie obowiązków określonych w przepisach materialnoprawnych i jest to odpowiedzialność obiektywna, której nie ogranicza brak winy.	
519.	**Art. 662**	**Związek Rewizyjny Banków Spółdzielczych im. Franciszka Stefczyka w Warszawie**	Pomimo tego, że obecnie przepis ten obowiązuje — zob. art. 119zzj Ordynacji podatkowej, to należy wskazać, iż projektodawca nie wprowadził żadnych kryteriów dotyczących miarkowania kary, pomimo tego, że z przywołanego przepisu wynika dopuszczalność różnicowania jej wysokości. W wyniku braku kryteriów miarkowania kary istnieje obawa, że decyzje wydawane przez Szefa KAS będą wydawane w maksymalnej wysokości, ponieważ nie będzie wiadomo w jakimi przesłankami ma kierować się organ przy nakładaniu kary pieniężnej. W takim przypadku nawet jednokrotne nałożenie kary np. na bank spółdzielczy czy spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową spowoduje wystąpienie przesłanek uzasadniających wszczęcie postępowania upadłościowego, gdyż podmioty te nie osiągają takich wyników finansowych, aby mogły bez uszczerbku dla możliwości kontynuacji działalności zapłacić tak wysoką karę. Wypada również zauważyć, iż np. zgodnie z art. 34c ust. 2 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, Generalny Inspektor, ustalając wysokość kary pieniężnej, uwzględnia rodzaj i zakres naruszenia, dotychczasową działalność instytucji obowiązanej oraz jej możliwości finansowe. Istotne jest także to, iż projektowany przepis wskazuje na odpowiedzialność banku lub kasy w przypadku każdego działania, które może być uznane za niedopełnienie obowiązków określonych w	**Uwaga uwzględniona** Wskazane zostały kryteria, które winny być brane pod uwagę przy ustalaniu wysokości kary pieniężnej. Nastąpiło to poprzez odwołanie do stosowania w zakresie nieuregulowanym przepisów działu IVA Kodeksu postępowania administracyjnego (art. 738). Wyrażona w uwadze obawa, że mogą być nakładane kary pieniężne w maksymalnej wysokości tj. 1.000.000 zł dotyczy praktyki stosowania przepisów o karze pieniężnej. Aktualnie obawa ta jest nieuzasadniona. Dotychczas przepisy o karze pieniężnej nie były stosowane.

			przepisach materialnoprawnych i jest to odpowiedzialność obiektywna, której nie ogranicza brak winy.	
520.	**Art. 671.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Uwaga redakcyjna. W treści § 1 użyto liczby pojedynczej w odniesieniu do JST, podczas gdy w art. 675 § 1 użyto liczby mnogiej. Również redakcja tego przepisu odbiega od redakcji art. 675 § 1.	**Uwaga uwzględniona** Została użyta liczba mnoga w stosunku do jst.
521.	**Art. 675.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Uwaga redakcyjna. W treści art. 671 § 1 użyto liczby pojedynczej w odniesieniu do JST, podczas gdy w art. 675 § 1 użyto liczby mnogiej. Również redakcja tego przepisu odbiega od redakcji art. 675 § 1.	**Uwaga uwzględniona** W przepisach art. 745 § 1 i art. 749 § 1 została użyta liczba mnoga w stosunku do jst.
522.	**Art. 692 § 6**	**Polskie Górnictwo Naftowe i Gazownictwo SA**	Jako, że obecnie organy podatkowe są obecnie w pełni zinformatyzowane i dysponują dostępem do baz danych zawierających najważniejsze informacje o podatnikach, termin przewidziany w przepisach Ordynacji wydaje się być nadmiernie długi. Proponujemy 3 dniowy termin na wydanie zaświadczenia.	**Uwaga niezasadna** Przyjęte rozwiązanie powinno być spójne w systemie prawa i dlatego jest identyczne z przyjętym w art. 217 § 3 k.p.a. Trzeba mieć także na uwadze, że organ podatkowy przed wydaniem zaświadczenia może przeprowadzić w niezbędnym zakresie postępowanie wyjaśniające, obejmujące dane pozostające w dyspozycji organu podatkowego wydającego zaświadczenie (art. 768 § 2).
523.	**Art. 693 § 1**	**KRAJOWA RADA SPÓŁDZIELCZA**	1. Należy dookreślić, iż poprzednie zaświadczenie nie wywołuje skutków prawnych. 2. Ponadto organ podatkowy powinien zawiadomić organ lub instytucję, która otrzymała uprzednie zaświadczenie od zainteresowanego, w celu zapobieżenia wykorzystaniu zaświadczenia o niewłaściwym stanie faktycznym lub prawnym.	**Ad 1. Uwaga niezasadna** Treść art. 767 § 1 in fine stanowi odpowiedź na uwagę (organ podatkowy stwierdza utratę ważności poprzedniego zaświadczenia). **Ad 2. Uwaga niezasadna.** Zawiadomienia organu lub instytucji, która otrzymała uprzednie zaświadczenie od zainteresowanego, w celu zapobieżenia wykorzystaniu zaświadczenia o niewłaściwym stanie faktycznym lub prawnym nie może dokonać organ podatkowy. Indywidualne dane są bowiem objęte tajemnicą skarbową. Zawiadomienia powinien więc dokonać podmiot, który otrzymał zaświadczenie.
524.	**Art. 696.**	**Krajowa Izba Doradców Podatkowych**	Zgodnie z art. 696 § 1 projektu ustawy, zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach lub stwierdzające stan zaległości wydaje się na podstawie dokumentacji danego organu podatkowego oraz informacji otrzymanych od innych organów podatkowych. Jak stanowi natomiast § 6 ww. przepisu, w zakresie, o którym mowa w art. 444 pkt 1 i 2, uznaje się, że do czasu wydania ostatecznej decyzji nie istnieje zaległość podatkowa. Wskazać należy w tym miejscu również na treść art. 444 pkt 1	**Uwaga niezasadna** Przyjęte rozwiązanie zapewnia bezpieczeństwo obrotu gospodarczego i nie uniemożliwia składania odwołań w postępowaniu podatkowym. Treść powołanych w uwadze orzeczeń sądów administracyjnych wynika z art. 766 § 4 NOP (art. 306a § 3 o.p.) przez co nie jest argumentem na rzecz jej uwzględnienia. Przepisy art. 470 pkt 1 i 2 NOP zawierają rozwiązania szczególne i dlatego nie są argumentem przemawiającym za uwzględnieniem

			i 2 projektu ustawy – zgodnie z jego brzmieniem, nie nadaje się rygoru natychmiastowej wykonalności decyzji: 1) wymiarowej, w zakresie objętym wnioskiem, o którym mowa w art. 538 § 3; 2) wydanej z zastosowaniem art. 35. Proponowana w ramach projektu regulacja zakłada potwierdzenie funkcjonującej obecnie, ugruntowanej już linii interpretacyjnej, w myśl której wydanie w sprawie podatnika nieostatecznej decyzji wymiarowej stanowi już przesłankę do odmowy wydania na jego wniosek zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach, przewidując wyjątek od ww. reguły jedynie w ściśle określonych przypadkach (art. 696 § 6 projektu). Rozwiązanie takie nie może zostać uznane za prawidłowe. Zwrócić należy uwagę, iż wydanie w sprawie podatnika decyzji podatkowej, od której przysługuje mu odwołanie, zasadniczo nie kreuje po jego stronie obowiązku uczynienia zadość treści decyzji aż do zakończenia postępowania odwoławczego – nie można zatem w tym przypadku mówić o zaistniałej po jego stronie zaległości podatkowej. W pełni należy podzielić w tym miejscu stanowisko wyrażone przez WSA w Warszawie w wyroku z dnia 15 lutego 2011r., sygn. III SA/Wa 1308/10 gdzie wskazano, co następuje: „należy (…) zaakcentować, że z orzecznictwa wynika, iż zaświadczenie o niezaleganiu w podatkach (lub odmowa wydania zaświadczenia) nie przesądza o istnieniu zobowiązania podatkowego. Potwierdza jedynie stan wiedzy wynikającej z dokumentacji, jaką posiada organ, który wydaje zaświadczenie – tak WSA w Warszawie w wyroku z dnia 23 listopada 2005 r., sygn. akt III SA/Wa 2564/05, M. Podat. 2006/1/3. Zaświadczenie stanowi urzędowe potwierdzenie określonych zaistniałych już, a nie przyszłych faktów lub stanu prawnego, a jego istota sprowadza się do tego, że nie może tworzyć nowej sytuacji prawnej. (…) Z powyższego wynika, że w przypadku zbiegu postępowań organ nie wstrzymuje się z wydaniem zaświadczenia do czasu zakończenia postępowania merytorycznego (mającego na celu ustalenie lub określenie wysokości jego zobowiązań podatkowych), lecz ogranicza się do wyjaśnienia, czy już posiadane dane odnoszą się do osoby wnioskodawcy, faktów,	uwagi.

			stanu prawnego, którego poświadczenia domaga się osoba żądająca zaświadczenia. Treść powołanego przepisu przesądza zatem, iż organ wydając zaświadczenie bazuje na aktualnych informacjach. Nie może więc upatrywać przesłanki do odmowy wydania zaświadczenia w przyszłych wynikach dwuinstancyjnego postępowania, szczególnie wówczas gdy (…) otwarty został tok drugoinstancyjnego postępowania zainicjowany odwołaniem od decyzji (…)" Ze względu na powyższe, zasadne wydaje się przyjęcie w ramach projektowanej ustawy wyjątku, o którym mowa w art. 696 § 6 projektu, jako zasady odnoszącej się do regulacji dotyczącej zaświadczeń o niezaleganiu w podatkach – postuluje się zatem przyjęcie następującego brzmienia art. 696 § 6: uznaje się, że do czasu wydania ostatecznej decyzji nie istnieje zaległość podatkowa. Wskazać należy w tym miejscu, iż przyjęcie postulowanego rozwiązania niewątpliwie wpłynęłoby pozytywnie na sytuację prawnopodatkową podmiotów toczących z organami podatkowymi długoletnie spory podatkowe, szczególnie tych prowadzących działalność gospodarczą. Nie sposób nie zauważyć bowiem, iż zaświadczenia o niezaleganiu w podatkach w obecnej sytuacji gospodarczej stanowić mogą dla kontrahentów podstawę do nawiązania lub kontynuowania stosunków gospodarczych z podatnikiem – w obecnym (i wynikającym z treści aktualnego projektu) stanie prawnym, skorzystanie przez podatnika z przysługującego mu prawa odwołania się od wydanej w jego sprawie decyzji właśnie z opisanego powyżej powodu znacznie utrudniać, lub w niektórych przypadkach wręcz uniemożliwiać mu będzie prowadzenie działalności gospodarczej w dotychczasowym zakresie.	
525.	**Uzasadnienie**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność"**	W projekcie przewiduje się dalsze funkcjonowanie Rady Do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania. W uzasadnieniu wskazuje się na funkcjonowanie analogicznych rozwiązań – Rad w innych krajach, brak jest jednak informacji o tym, jak ten mechanizm funkcjonuje w Polsce. Powstaje pytanie jaka jest efektywność działania Rady ds. Przeciwdziałania Unikania Opodatkowaniu od 2016 roku czyli od czasu jej powstania. Brak takiej analizy uniemożliwia ocenę jej dotychczasowej działalności oraz uzasadnienia dalszego jej funkcjonowania.	**Uwaga niezasadna** W zdecydowanej większości krajów, których systemy prawne mają klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy zastosowania klauzuli są rozstrzygane jedynie decyzjami administracji podatkowej, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu. Zasadą jest brak zinstytucjonalizowanego udziału czynnika eksperckiego lub społecznego spoza administracji podatkowej w rozstrzyganiu spraw unikania opodatkowania. W niektórych państwach takie ciała opiniodawcze z powodzeniem jednak funkcjonują, pełniąc istotną rolę w procesie stosowania

				klauzuli w indywidualnych sprawach. Bazując na rozwiązaniach francuskich (Comité de l'Abus de Droit Fiscal), australijskich (General Anti-Avoidance Rule Panel) oraz kanadyjskich (General Anti-Avoidance Rule Committee) oraz najnowszych brytyjskich rozwiązaniach prawnych (Advisory Panel) proponuje się utrzymanie Rady do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, zwanej dalej Radą. Rada, tak jak dotychczas, będzie kolegialnym, eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest m. in. opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (art. 85 § 2 pkt 1). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większego obiektywizmu organu wydającego decyzje w sprawie zastosowaniu klauzuli, ponieważ podmiot ten będzie wydawał niezależne opinie. Rada nadal będzie podmiotem eksperckiego i społecznego nadzoru nad stosowaniem klauzuli. Potrzeba utworzenia takiego podmiotu nabiera szczególnej wagi w kontekście obaw co do sposobu stosowania klauzuli przez administrację podatkową, uzewnętrznionych w uzasadnieniu wyroku TK, jak też w dyskusjach społecznych. W przyjętych rozwiązaniach dotyczących klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, sprawy jej zastosowania są rozstrzygane decyzjami wydawanymi przez Szefa KAS, które podlegają następnie zaskarżeniu do sądu administracyjnego (art. 602 i następne). To w tych rozstrzygnięciach opartych o klauzulę ogólną realizowane jest przez uprawniony organ przeciwdziałanie unikaniu opodatkowania. Natomiast Rada do Spraw Przeciwdziałania Unikaniu Opodatkowania, tak jak dotychczas będzie kolegialnym, eksperckim organem opiniodawczym, którego zadaniem jest m. in. opiniowanie zasadności zastosowania klauzuli w sprawach indywidualnych (art. 85 § 2 pkt 1).
526.	**Uzasadnienie**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Brak w uzasadnieniu do art. 78, oprócz porównania stanu prawnego sprzed 1 marca 2017 roku, uzasadnienia dla przekazania ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych sprawowania ogólnego nadzoru w sprawach podatkowych.	**Uwaga niezasadna** Wbrew twierdzeniu zgłaszającego uwagę kwestie, o których mowa w uwadze zostały szczegółowo wyjaśnione w uzasadnieniu do art. 71 projektu.
527.	**Uzasadnienie**	**Prezydium Komisji Krajowej NSZZ „Solidarność”**	Brak w uzasadnieniu wskazania przyczyn poszerzenia katalogu przypadków zwalniających organ z obowiązku zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli o ten wskazany w art. 611 § 1 pkt. 1 lit. e. Brak informacji w jaki sposób wcześniejsze niepowiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej dotyczącej okresu rozliczeniowego, za	**Uwaga uwzględniona** Uzasadnienie w tym zakresie zostało rozszerzone.

			który podatnik mimo ciążącego na nim obowiązku nie złożył deklaracji, miałoby uniemożliwić ustalenie staniu faktycznego.	

2. Przedstawienie wyników zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia projektu z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym .

……
……
……
……

3. Podmioty, które zgłosiły zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa.

1) PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. (data wpływu do MF – 7 września 2018 r.),

2) Taxonity Sp. z o.o. (data wpływu do MF – 9 września 2018 r.)

(*nazwa podmiotu, który zgłosił zainteresowanie pracami nad projektem w trybie przepisów o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa wraz z podaniem daty zgłoszenia; wpisu należy dokonać według kolejności dokonania zgłoszeń*)

Zainteresowanie pracami nad projektem ustawy o zmianie ustawy o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym oraz niektórych innych ustaw zgłosiły następujące podmioty:

1. PGE Polska Grupa Energetyczna S.A.– zgłoszenie z dnia 07-09-2018 r.;
2. Taxoiaity Sp z o.o. – zgłoszenie z dnia 07-09-2018 r.

MINISTERSTWO FINANSÓW
BIURO PODAWCZE
Wpł. 2018 -09- 07
Dep. ..... zst. .....

Załącznik
do rozporządzenia
Rady Ministrów
z dnia 22 sierpnia 2011 r.

WZÓR URZĘDOWEGO FORMULARZA ZGŁOSZENIA ZAINTERESOWANIA PRACAMI NAD PROJEKTEM ZAŁOŻEŃ PROJEKTU USTAWY, PROJEKTEM USTAWY LUB PROJEKTEM ROZPORZĄDZENIA

ZGŁOSZENIE
ZAINTERESOWANIA PRACAMI NAD PROJEKTEM – ~~ZGŁOSZENIE UWAGI DO PROJEKTU~~*

Projekt ustawy - Ordynacja podatkowa

.....

(tytuł projektu założeń projektu ustawy, projektu ustawy lub projektu rozporządzenia – zgodnie z jego treścią udostępnioną w Biuletynie Informacji Publicznej lub informacją zamieszczoną w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów, Prezesa Rady Ministrów albo ministrów)

A. OZNACZENIE PODMIOTU ZAINTERESOWANEGO PRACAMI NAD PROJEKTEM

1. Nazwa/~~imię i nazwisko~~**
PGE Polska Grupa Energetyczna S.A.

2. Adres siedziby/~~adres miejsca zamieszkania~~**
Mysia 2, 00-496 Warszawa

3. Adres do korespondencji i adres e-mail
j.w., andrzej.rozbicki@gkpge.pl

B. WSKAZANIE OSÓB UPRAWNIONYCH DO REPREZENTOWANIA PODMIOTU WYMIENIONEGO W CZĘŚCI A W PRACACH NAD PROJEKTEM

Lp.	Imię i nazwisko
1	Joanna Sołtan
2	Michał Skiba
3	Andrzej Rozbicki
4	
5	

C. OPIS POSTULOWANEGO ROZWIĄZANIA PRAWNEGO, ZE WSKAZANIEM INTERESU BĘDĄCEGO PRZEDMIOTEM OCHRONY

Zgłoszenie uwag do projektu ustawy, zgodnie z załącznikiem

D. ZAŁĄCZONE DOKUMENTY

1	Uwagi do projektu ustawy
2	Pełnomocnictwo dla osoby składającej zgłoszenie
3	Wyciąg z KRS
4	
5	
6	
7	
8	

E. Niniejsze zgłoszenie dotyczy uzupełnienia braków formalnych/zmiany danych**
zgłoszenia dokonanego dnia .....
(podać datę z części F poprzedniego zgłoszenia)

F. OSOBA SKŁADAJĄCA ZGŁOSZENIE

Imię i nazwisko	Data	Podpis
Michał Skiba	07.09.2018	PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. Departament Sprawozdań i Podatków Dyrektor Michał Skiba PGE Polska Grupa Energetyczna S.A. Departament Sprawozdań i Podatków

G. KLAUZULA ODPOWIEDZIALNOŚCI KARNEJ ZA SKŁADANIE FAŁSZYWYCH ZEZNAŃ

Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia Dyrektor (podpis Skiba)

* Jeżeli zgłoszenie nie jest składane w trybie art. 7 ust. 6 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa - treść: "- Zgłoszenie zmiany danych" skreśla się.

** Niepotrzebne skreślić.

Pouczenie:

1. Jeżeli zgłoszenie ma na celu uwzględnienie zmian zaistniałych po dacie wniesienia urzędowego formularza zgłoszenia (art. 7 ust. 6 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa.) lub uzupełnienie braków formalnych poprzedniego zgłoszenia (§ 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia ..... 2011 r. w sprawie zgłaszania zainteresowania pracami nad projektami aktów normatywnych oraz projektami założeń projektów ustaw Dz. U. Nr .., poz. ...) w nowym urzędowym formularzu zgłoszenia należy wypełnić wszystkie rubryki, powtarzając również dane, które zachowały swoją aktualność.
2. Część B formularza wypełnia się w przypadku zgłoszenia dotyczącego jednostki organizacyjnej oraz w sytuacji, gdy osoba fizyczna, która zgłasza zainteresowanie pracami nad projektem założeń projektu ustawy lub projektem aktu normatywnego, nie będzie uczestniczyła osobiście w tych pracach.
3. W części D formularza, stosownie do okoliczności, uwzględnia się dokumenty, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa, a także pełnomocnictwa do wniesienia zgłoszenia lub do reprezentowania podmiotu w pracach nad projektem aktu normatywnego lub projektu założeń projektu ustawy.
4. Część E formularza wypełnia się w przypadku uzupełnienia braków formalnych lub zmiany danych dotyczących wniesionego zgłoszenia.

16/08/KC

Lp.	Nr art. / ust. / pkt	Treść w projekcie z dnia 4 lipca 2018	Komentarz - pytanie. Proponowana zmiana. Uzasadnienie.
1.	Art. 178 § 1	Zobowiązanie podatkowe wygasa z upływem 5 lat od dnia, w którym upłynął termin przedawnienia wymiary (przedawnienie poboru).	W Projekcie w Dziale I Rozdziale VI Przedawnienie zaproponowano rozwiązanie polegające na rozróżnieniu przedawnienia prawa do wymiaru podatku od przedawnienia prawa do jego poboru, co ma doprowadzić -zgodnie z uzasadnieniem do Projektu- do uporządkowania kwestii związanych z przedawnieniem oraz skrócenia jego terminu. W przypadku przedawnienia wymiaru Projekt wprowadza dwa okresy przedawnienia – trzyletni okres miałby zastosowanie w odniesieniu do rozliczenia podatków niezwiązanych z prowadzoną działalnością gospodarczą, natomiast okres pięcioletni odnosiłby się do rozliczania podatków związanych z prowadzeniem tej działalności. Wymienione okresy wyznaczałyby granice dokonania wymiaru podatku rozumianego jako doręczenie przez organ podatkowy pierwszej instancji decyzji o charakterze ustalającym lub określającym. Natomiast w przypadku przedawnienia poboru podatku zaproponowany w założeniach termin przedawnienia wynosi 5 lat. W praktyce proponowane zmiany mogą doprowadzić do znacznego wydłużenia terminu przedawnienia, czego zaakceptować nie sposób. Organy podatkowe będą miały bowiem 3 lata / 5 lat na doręczenie podatnikowi decyzji pierwszoinstancyjnej oraz kolejne 5 lat na pobór podatku. Obecnie, w przypadku zobowiązań podatkowych powstających z mocy prawa, organy podatkowe mają 5 lat na dokonanie wymiaru podatku i jego pobór. Może się zatem okazać, że na skutek zaproponowanych zmian, termin przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegnie dwukrotnemu wydłużeniu. **Jako alternatywę proponujemy przeredagowanie przepisów w taki sposób, aby bieg terminu przedawnienia wymiaru i poboru podatku rozpoczynał się w tym samym momencie, przy czym bieg terminu przedawnienia wymiaru nie mógłby ulec przerwaniu i zawieszeniu, w przeciwieństwie do biegu**

			terminu przedawnienia poboru podatku.
2.	Projektowany art. 183 § 2 Ustawy	**Art. 183.** § 1. Za nadpłatę uważa się kwotę nadpłaconego podatku lub kwotę zapłaconą nienależnie jako podatek. § 2. Przepisu § 1 nie stosuje się, jeżeli organ podatkowy udowodni, że w wyniku zwrotu kwot, o których mowa w § 1, nastąpi bezpodstawne wzbogacenie.	Brak w Ustawie przepisów o trybie stwierdzania przez organ podatkowy możliwości wystąpienia bezpodstawnego wzbogacenia. Co oznacza, że organ to udowodnił, że może do niego dojść?
3.	Projektowany art. 194 §2 Ustawy	**Art. 194.** § 1. Nadpłata podlega zaliczeniu z urzędu na poczet należności określonych w § 2. W razie ich braku nadpłata podlega zwrotowi z urzędu, chyba że uprawniony do nadpłaty złoży wniosek o zaliczenie nadpłaty w całości lub w części na poczet przyszłych należności określonych w § 2. § 2. Nadpłatę zalicza się na znane organowi podatkowemu, u którego powstała nadpłata: 1) zaległości podatkowe oraz odsetki za zwłokę, odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, koszty upomnienia, koszty postępowania, kary porządkowe oraz bieżące zobowiązania podatkowe; 2) opłaty i niepodatkowe należności budżetowe, do których wymiaru uprawnione są organy inne niż organy podatkowe.	Podobnie jak w obecnie obowiązującym stanie prawnym brak jest informacji o tym, czy podatnik może lub powinien wskazać we wniosku o zaliczenie nadpłaty na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych konkretnie, których podatków i w jakim zakresie ma dotyczyć zaliczenie tj. czy można np. wskazać, że podatek ma być rozliczany przez okres 24 miesięcy poprzez potrącanie z należną ratą miesięczną podatku od nieruchomości w wybranej gminie poprzez zmniejszanie wpłaty o 1/24 nadpłaty, czy też zaliczenie to zawsze oznacza brak obowiązku zapłaty podatku do czasu „wyczerpania" kwoty nadpłaty?
4.	Art. 297 § 3	Organ prowadzący postępowanie jest obowiązany, z zastrzeżeniem § 2 pkt 4, przekazać ponaglenie organowi wyższego stopnia bez zbędnej zwłoki, jednak nie później niż w terminie 7 dni od dnia jego otrzymania. Organ przekazuje ponaglenie wraz ze sprawozdaniem z przebiegu postępowania	Organ prowadzący postępowanie przekazuje ponaglenie wraz z kalendarium dokonywanych czynności oraz kopia metryki sprawy. Nie jest wiadomo, co to jest kalendarium, jeżeli chodzi o chronologiczny zapis podejmowanych czynności to takie dane zawiera metryka. Czym konkretnie jest kalendarium?

		zawierającym kalendarium dokonywanych czynności oraz kopią metryki sprawy. Przekazując ponaglenie, organ obowiązany jest ustosunkować się do jego treści.	
5.	Art. 301 § 6	W przypadku wystąpienia problemów technicznych uniemożliwiających organowi podatkowemu doręczenie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej pisma, doręcza się w sposób określony w § 1 pkt 2.	Podobny przepis powinien zostać sformułowany na potrzeby stron postępowania tzn. strona, która posiada epuap, konto na portalu podatkowym i zgłosiła do organu ten sposób komunikacji a także pełnomocnik w razie problemów technicznych może nadać pismo w sposób tradycyjny. Może to nie w tym miejscu ale podobne rozwiązanie dla stron i pełnomocników powinno być wprowadzone, może w art. 335 projektu.
6.	Art. 303 § 5	Jeżeli w przypadku, o którym mowa w art. 279 § 4 małżonkowie mają różne miejsca zamieszkania, w razie niewskazania jednego z małżonków do doręczeń, organ podatkowy doręcza pisma wybranemu przez siebie małżonkowi.	Czy organ podatkowy tylko jeden raz wybiera małżonka do wysłania? Czy może być takie wysyłanie naprzemienne? Przepis wskazuje na wybranie jednego z małżonków. Skutek doręczenia może w praktyce okazać się krzywdzący, ponieważ w razie istniejącego konfliktu między małżonkami celowo małżonkowie mogą się nie informować o korespondencji. W naszej ocenie przepis należy wzmocnić o wysłanie informacji do obojga małżonków o dokonanym wyborze jednego z małżonków. Ponadto przepis ten zakłada, że tylko doręczanie pism następuje wybranemu małżonkowi. Czy zatem małżonkowie mogą domagać się doręczania korespondencji każdemu z nich?
7.	Art. 304 § 1	W toku postępowania strona, jej przedstawiciel lub pełnomocnik mają obowiązek zawiadomić organ podatkowy o zmianie adresu, na który dokonuje się doręczeń lub adresu elektronicznego albo o likwidacji adresu elektronicznego	Taka regulacja istnieje obecnie, jednakże korzystając z okazji należałoby wzmocnić rolę „zawiadomienia", ponieważ zarówno strony jak i organy podatkowe dowolnie traktują, że zawiadomieniem jest także zmiana adresu w CEIDG jak również podanie adresu na pismach kierowanych do organu podatkowego. Takiej formie zaprzecza orzecznictwo, z którego wynika, że z zawiadomienia musi jednoznacznie wynikać, iż jest to zawiadomienie w postępowaniu o zmianie adresu. Proponowane przepisy nie rozwiążą tego problemu.
8.	Art. 307 § 2 pkt 2	miejscu zatrudnienia lub prowadzenia działalności przez adresata – adresatowi lub osobie upoważnionej przez pracodawcę do	Doręczenie w miejscu zatrudnienia potencjalnie dotyczy tylko osób świadczących pracę na podstawie stosunku pracy, natomiast przepis zupełnie nie obejmuje

		odbioru korespondencji.	osób wykonujących czynności na podstawie umów cywilnoprawnych. Potencjalnie ich ten przepis nie dotyczy. Dodatkowo powstaje pytanie czy przepis obejmuje swoim działaniem pracowników tymczasowych zatrudnianych przez agencje pracy tymczasowej?
9.	Art. 314 § 4 i § 5	§ 4. W przypadku nieodebrania pisma w postaci elektronicznej przez adwokata, radcę prawnego lub doradcę podatkowego w sposób określony w § 1 pkt 3 organ podatkowy po upływie 3 dni, licząc od dnia wysłania zawiadomienia, przesyła powtórne zawiadomienie o możliwości odebrania tego pisma. § 5. W przypadku nieodebrania pisma, w przypadkach, o których mowa w § 4, doręczenie uważa się za dokonane po upływie 6 dni, licząc od dnia przesłania pierwszego zawiadomienia.	Zupełnie brak uzasadnienia dla takiego skracania terminów, skoro osoby fizyczne jak i prawne dalej korzystają z możliwości odbioru pisma łącznie w ciągu 14 dni
10.	Art. 329	§ 1. W przypadku ujawnienia przez kontrolę podatkową nieprawidłowości co do wywiązywania się przez kontrolowanego z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego oraz niezłożenia przez zobowiązanego deklaracji lub niedokonania przez niego korekty deklaracji w całości uwzględniającej ujawnione nieprawidłowości, organ podatkowy wszczyna postępowanie podatkowe w sprawie, która była przedmiotem kontroli podatkowej, nie później niż w terminie 6 miesięcy od zakończenia kontroli. § 2. W przypadku, o którym mowa w § 1, postępowanie podatkowe może być wszczęte również po upływie 6 miesięcy od zakończenia kontroli podatkowej, jeżeli: 1) zobowiązany dokona ponownej korekty deklaracji, w której nie zostaną uwzględnione nieprawidłowości ujawnione w kontroli	W § 2 pkt 2) wskazano że organ podatkowy może wszcząć postępowanie podatkowe po upływie 6 miesięcy gdy otrzyma od organów podatkowych lub od innych organów informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego. Obecnie przepis ten jest traktowany trochę jako koło ratunkowe wtedy gdy organy podatkowe przeoczą 6 miesięczny termin na wszczęcie postępowania podatkowego. Tzn. posiłkują się korespondencją z innymi organami. Sugerujemy propozycję, aby informacje uzasadniające wszczęcie postępowania były informacjami nowymi nieznanymi organowi podatkowemu wcześniej. Tak wynika również z orzecznictwa - sądy kładą nacisk, aby informacje były informacjami nowymi.

		podatkowej; 2) organ podatkowy otrzyma od organów podatkowych lub od innych organów informacje uzasadniające wszczęcie postępowania podatkowego.	
11.	Art. 332	Organ podatkowy może, w drodze postanowienia, połączyć odrębne postępowania w sprawach dotyczących podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów oraz podatku akcyzowego z tytułu importu towarów w celu ich łącznego rozpatrzenia, jeżeli dotyczą tego samego podmiotu i pozostają ze sobą w związku.	W uzasadnieniu do projektu (str. 330) wskazano, że przepis art. 332 jest odpowiednikiem obecnego art. 166a o.p. I dalej „W porównaniu do obecnego stanu prawnego zmieniono jedynie redakcję tego przepisu, wprowadzając do jego treści przesłanki połączenia postępowań wynikające z przepisu art. 90 prawa celnego zamiast odesłania do stosowania tego przepisu" – takiego odesłania nie było, niezrozumiałe uzasadnienie
12.	Art. 340	Metryka	Metryka powinna być również prowadzona w kontroli podatkowej, przepis nakazuje jej prowadzenie do postępowania podatkowego, jednakże nie ma tego obowiązków w kontroli.
13.	Art. 363	Organ podatkowy może przesłuchać stronę po wyrażeniu przez nią zgody. Do przesłuchania strony stosuje się przepisy dotyczące świadka, z wyłączeniem przepisów o środkach przymusu.	Zgoda powinna zostać odebrana w postaci odebranego oświadczenia przez stronę, jako odrębnego dokumentu - obecnie taka zgoda jest odnotowywana w różnych częściach protokołu, zwykle na początku. Do przesłuchania strony można przystąpić po wyrażeniu zgody, a zatem jest to pierwsza czynność. Stąd odrębne oświadczenie.
14.	Art. 377§ 1	Rozprawą kieruje upoważniony do przeprowadzenia rozprawy pracownik organu podatkowego drugiej instancji, przed którym toczy się postępowanie podatkowe.	Projekt nie zawiera przepisu dotyczącego składu osobowego na rozprawę, liczby osób ani też, kto powołuje ten skład. Nie jest wiadomym, w jakim składzie organ podatkowy występuje.
15.	Art. 380 § 4	Umowa podatkowa nie może polegać na ustaleniach, w tym wzajemnych ustępstwach, dotyczących bezpośrednio wysokości wymiaru	To założenie może kolidować z art. 380 § 3 pkt 2) ponieważ skoro umowa może dotyczyć wartości transakcji tym samym może także mieć wpływ na wysokość wymiaru a to z kolei jest zakazane przez § 4 tego artykułu.
16.	Art. 381 § 3	Z zawarcia umowy podatkowej sporządza się protokół. Odpis protokołu doręcza się stronie	Z projektu wynika, iż umowa podatkowa nie jest dokumentem spisanym w tradycyjnej formie umowy a jedynym pisemnym jej potwierdzeniem jest protokół z zawarcia. Kolejne przepisy tego artykułu wskazują na umowę podatkową między innymi związanie organu jej postanowieniami. Czy zatem nie powinien

			zostać sporządzony dokument mający charakter umowy? Przepisy nie zawierają także sposobu rozstrzygania treści umowy.
17.	Art. 413	Elementy składowe decyzji	Projekt nie zakłada zobowiązania organu podatkowego do precyzyjnego wskazania wysokości zaległości podatkowej. Owszem, tak jak obecnie, organy podatkowe rozstrzygając wskazują kwotę zobowiązania podatkowego, ale w przeważającej części podatnik musi sam dokonywać wyliczenia tzn. podają kwotę zobowiązania podatkowego w PIT lub CIT, ale już nie wskazują zaległości podatkowej. W przypadku tych podatków ustalenie zaległości podatkowej jest stosunkowo proste. Jednakże w przypadku podatku VAT gdzie podatnik może wykazać zwroty za poszczególne miesiące, podatek naliczony do przeniesienia lub podatek należny do zapłaty w różnych konfiguracjach organy podatkowe wykazują jedynie, że podatek zwrócony określiły w innej wysokości i do przeniesienia w innej a obok tego podatek należny. Wskazanie zaległości podatkowej w kwotach łącznych za okresy rozliczeniowe znacznie uprościłoby postępowanie, podatnik miałby wiedzę, jaka kwota jest do zapłaty i została literalnie wymieniona w decyzji. Odrębna kwestia to naliczanie odsetek, z decyzji również powinna wynikać kwota odsetek do zapłaty wyliczonych na dzień wydania decyzji (niekiedy organy podatkowe w PIT oraz CIT ujmują kwotę odsetek). Obecnie przepisy przewidują okresy, za które odsetek się nie nalicza (przedłużenie postępowania), jednakże obok tego jest przepis nakazujący naliczanie odsetek, jeżeli opóźnienie nastąpiło bez winy organu albo, do którego przyczynił się podatnik lub jego pełnomocnik. Subiektywnie organ podatkowy może przyjąć naliczanie odsetek z przerwami a także bez przerw w zależności od własnego uznania. Takie przepisy są proponowane także w projekcie. Zatem w niektórych podatkach szczególnie VAT, o wysokości kwoty odsetek do zapłaty zwykle podatnik dowiaduje się z tytułu wykonawczego, który także nie ujmuje sposobu rozliczenia odsetek (okresy przerw). Kolejna rzecz to podstawy prawne i uzasadnienie faktyczne, organ podatkowy musi być zobowiązany do podania podstaw prawnych i uzasadnienia

			rozstrzygnięcia a zatem także do naliczania odsetek. Rozwiązanie, w którym kwota odsetek zostałaby ujęta w decyzji wraz z uzasadnieniem prawnym i faktycznym do naliczania odsetek z przerwami oraz bez przerw pozwoliłoby na polemikę w odwołaniu z organem podatkowym, co do sposobu powstawania przerw oraz przyczynienia się bądź nie organu podatkowego do przedłużenia postępowania. Minusem byłoby wydłużenie czasu na rozstrzygnięcie odwołania przez organ odwoławczy. Autorzy publikacji prasowych postulują wprowadzenie do procedury osobnego rozstrzygnięcia o naliczaniu odsetek, które podlegałoby zaskarżaniu.
18.	Projektowany Art. 428 § 1 Ustawy	W przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję organu pierwszej instancji bez składania odwołania od tej decyzji zgodnie z art. 57b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2017 r. poz. 1369, 1370 i 2451 oraz z 2018 r. poz. 650), decyzja staje się ostateczna w dniu wniesienia skargi.	1. Wskazany art. 57b ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi – nie istnieje. 2. Ze strony 18 Uzasadnienia: „Zgodnie z nowymi regulacjami strona może zrezygnować z odwołania na rzecz skargi do sądu administracyjnego, jeżeli nie podnosi przeciw decyzji zarzutów naruszenia przepisów postępowania oraz nie kwestionuje faktów, które organ uznał za udowodnione, dowodów, którym organ dał wiarę oraz przyczyn, dla których organ innym dowodom odmówił wiarygodności zawartych w uzasadnieniu decyzji." – pytanie: gdzie są takie regulacje w Projekcie ustawy ?
19.	Projektowany Art. 489 § 3 Ustawy	Zgłoszenie identyfikacyjne podatnika będącego użytkownikiem portalu, podatnika będącego zarejestrowanym użytkownikiem konta ePUAP oraz przedsiębiorcą w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 6 marca 2018 r. Prawo przedsiębiorców, zawiera również adres elektroniczny, z zastrzeżeniem § 4.	Brak jest zapisów o konieczności lub braku konieczności dokonania aktualizacji zgłoszenia identyfikacyjnego w przypadku przedsiębiorców już istniejących celem dodania do bazy adresu elektronicznego.
20.	Projektowany Art. 491 § 1 pkt 2 Ustawy	Zgłoszenie identyfikacyjne podatników wpisanych do Krajowego Rejestru Sądowego zawiera dane: 2) uzupełniające: skróconą nazwę (firmę), wykaz rachunków bankowych, adresy miejsc prowadzenia działalności, rodzaj prowadzonej dokumentacji rachunkowej,	Brak jest zapisów o konieczności lub braku konieczności dokonania aktualizacji zgłoszenia identyfikacyjnego w przypadku przedsiębiorców już istniejących celem dodania do bazy adresu elektronicznego.

		podmiot prowadzący dokumentację rachunkową, adres miejsca przechowywania dokumentacji rachunkowej, dane kontaktowe, przewidywaną liczbę zatrudnionych, w przypadku osobowych spółek handlowych i podmiotów podlegających wpisowi do rejestru przedsiębiorców na zasadach określonych dla spółek osobowych	
21.	Projektowany Art. 514 § 1 Ustawy	Minister właściwy do spraw finansów publicznych dokonuje interpretacji przepisów prawa podatkowego, z urzędu lub na wniosek, przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.	Należy zastąpić spójnik „ lub" spójnikiem „i" w końcowej części przepisu tak, aby po zmianie brzmiał: „...Trybunału Konstytucyjnego **i** Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej."
22.	Projektowany Art. 520 Ustawy	Minister właściwy do spraw finansów publicznych z urzędu zmienia wydaną interpretację ogólną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.	Uwaga jak w punkcie 3 powyżej
23.	Projektowany Art. 527 § 4 Ustawy	Interpretacja indywidualna zawiera pouczenie o prawie wniesienia skargi do sądu administracyjnego. Prawo do skargi w przypadku interpretacji, o której mowa w art. 524, przysługuje podmiotowi zainteresowanemu w sprawie interpretacji wskazanemu we wniosku wspólnym o wydanie interpretacji.	Po otrzymaniu interpretacji na wniosek wspólny, dla poszczególnych podmiotów uczestniczących interes w zakresie zaskarżenia interpretacji do sądu administracyjnego może być rozbieżny z różnych przyczyn. Dlatego w takiej sytuacji winna być pozostawiona otwarta droga do zaskarżenia przez każdego z takich podmiotów, a nie tylko przez podmiot reprezentujący (zwany w projektowanym przepisie podmiotem zainteresowanym zgodnie z definicją projektowanego Art. 524 § 2). Stąd projektowane zdanie drugie przepisu w winno mieć treść: „Prawo do skargi w przypadku interpretacji, o której mowa w art. 524, przysługuje każdemu podmiotowi zainteresowanemu uczestniczącemu w sprawie interpretacji, tj. tak wskazanemu we wniosku wspólnym o wydanie interpretacji jak i pozostałym podmiotom zainteresowanym."
24.	Projektowany Art. 533 § 3 i §	§ 3 W przypadku, gdy przedmiotem wniosku jest szczególnie skomplikowany stan faktyczny lub	Brak jest legalnej definicji *szczególnie skomplikowanego stanu faktycznego* jak i definicji *szczególnie skomplikowanego zdarzenia przyszłego* a arbitralność decyzji

27.	Projektowany Art. 552 § 8 Ustawy	W przypadku wystąpienia w jednym wniosku o konsultację w sprawie skutków podatkowych transakcji w więcej niż jednym podatku opłatę pobiera się odrębnie od każdego podatku objętego wnioskiem	W przypadku wystąpienia o konsultację w sprawie skutków podatkowych transakcji więcej niż jednego podatku opłatę (w pełnej wysokości) pobiera się od każdego podatku pomimo, iż stan faktyczny oraz materiał dowodowy zebrany w zakresie jednego podatku, nie zmieni się przy ocenie skutków podatkowych transakcji w zakresie innych podatków. Przy skomplikowanych transakcjach do rozstrzygnięcia pozostają kwestie 3 lub 4 podatków – co przy obecnym zapisie §8 art. 552 może spowodować konieczność uiszczenia kwoty 300-400 tys. zł. Wysokość opłaty może działać zniechęcająco dla potencjalnych zainteresowanych a to nie wydaje się być intencją ustawodawcy. Bardziej zasadnym wydaje się pobranie opłaty w obniżonej wysokości np.: 30%.
28.	Projektowany Art. 589 §9 Ustawy	Umowa o współdziałanie zostaje zawarta na czas oznaczony wynoszący od roku do 5 lat. Z dniem upływu okresu jej obowiązywania dane podatnika zostają usunięte z ewidencji, o której mowa w art. 589 § 3.	Projekt nie zakłada zasad oraz możliwości przedłużenia obowiązującej umowy, ponad 5 letni okres.
29.			
11.			
12.			
13.			
14.			

	4 Ustawy	zdarzenie przyszłe, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej ustala, w drodze postanowienia, opłatę w wysokości 2.000 zł. Opłata podlega wpłacie w terminie 7 dni od dnia doręczenia postanowienia. § 4 Na postanowienie, o którym mowa w § 3, przysługuje zażalenie. Złożenie zażalenia nie wstrzymuje postępowania w sprawie wydania interpretacji.	Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej może być przyczyną wzmożonego obciążenia organu koniecznością rozpatrywania zażaleń, o których mowa w § 4 komentowanego przepisu.
25.	Projektowany Art. 545 Ustawy	Przed złożeniem wniosku o konsultację zainteresowany może zwrócić się do organu podatkowego o wyjaśnienie wszelkich wątpliwości dotyczących przeprowadzenia konsultacji w jego indywidualnej sprawie, w szczególności celowości wystąpienia z wnioskiem, zakresu niezbędnych informacji, trybu i przypuszczalnego terminu wydania decyzji w sprawie skutków podatkowych oraz przewidywanej jej treści	Brak jest ustawowych zapisów co do sposobu i terminu odpowiedzi przez organ podatkowy na zapytanie złożone przez zainteresowanego.
26.	Projektowany Art. 547 Ustawy	Wnioskodawca ma obowiązek lojalnego informowania organu podatkowego prowadzącego postępowanie o wszystkich faktach, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy, także w przypadku, gdy fakty te nie dotyczą bezpośrednio wnioskodawcy, lecz innych podmiotów, w tym jego jednostek dominujących lub zależnych w rozumieniu ustawy z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2018 r. poz. 395, 398 i 650).	Sam zapis legislacyjny „... ma obowiązek lojalnego...", brak jest legalnej definicji słowa lojalnego a wykładnia potoczna tego słowa nie wydaje się właściwa w odniesieniu do zainteresowanego/podatnika. Propozycja odniesienia do projektowanego art. 17 (zobowiązanie do współdziałania z organami podatkowymi).

ZGŁOSZENIE
ZAINTERESOWANIA PRACAMI NAD PROJEKTEM - ZGŁOSZENIE ZMIANY DANYCH*

Projekt ustawy – Ordynacja podatkowa numer w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów – **UD409**

.....

(tytuł projektu założeń projektu ustawy, projektu ustawy lub projektu rozporządzenia - zgodnie z jego treścią udostępnioną w Biuletynie Informacji Publicznej lub informacją zamieszczoną w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów, Prezesa Rady Ministrów albo ministrów)

A. OZNACZENIE PODMIOTU ZAINTERESOWANEGO PRACAMI NAD PROJEKTEM

1. Nazwa/~~imię i nazwisko~~

Taxonity Sp. z o.o.

2. Adres siedziby/~~adres miejsca zamieszkania~~

02-222 Warszawa, Al. Jerozolimskie 181 B

3. Adres do korespondencji i adres e-mail

02-222 Warszawa, Al. Jerozolimskie 181 B, biuro@taxonity.pl

B. WSKAZANIE OSÓB UPRAWNIONYCH DO REPREZENTOWANIA PODMIOTU WYMIENIONEGO W CZĘŚCI A W PRACACH NAD PROJEKTEM

Lp.	Imię i nazwisko	Adres
1	Paweł Rosiński	
2		
3		
4		
5		

C. OPIS POSTULOWANEGO ROZWIĄZANIA PRAWNEGO, ZE WSKAZANIEM INTERESU BĘDĄCEGO PRZEDMIOTEM OCHRONY

1 Projektowany art. 13.

Do słowniczka pojęć zawartego w art. 13 projektu Ordynacji podatkowej (w skrócie OP), proponujemy dodać pojęcie korzyści podatkowej. Definicja korzyści podatkowej znajduje się w art. 39 projektu OP, ale obowiązuje tylko na potrzeby rozdziału 4 projektu OP.

2 Projektowany art. 15.

Rekomendujemy przywrócenie pierwotnej treści art. 15 to znaczy treści zaproponowanej w projekcie Ordynacji podatkowej z 6 października 2017 r. przygotowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Usunięcie z zasad ogólnych prawa podatkowego zasady zakazu nadużywania prawa przez organy z całą pewnością nie jest krokiem w celu osiągnięcia deklarowanych przez Ustawodawcę, zamiarów jakie przyświecają nowej OP czyli:

- Zwiększenie zaufania podatników do organów podatkowych
- Szersza ochrona podatników
- Zmiana relacji na linii fiskus – podatnik
- Wyważenie interesu publicznego i interesu podatnika.

Pozostawienie, zasady nadużywania przez organy podatkowe jest tym bardziej zasadne i celowe, że analogiczna zasada obowiązuje podatników.

Ustawodawca tłumaczy usunięcie zasady nadużywania prawa przez organy podatkowego względami

formalnymi twierdząc, że nie ma sensu powtarzać zasady wynikającej z Konstytucji RP. Nie jest to przekonywujące tłumaczenie. Po pierwsze zasada demokratycznego państwa prawnego zawarta w art. 2 Konstytucji RP jest zasadą bardzo ogólną, pojemną i bezsprzecznie mniej precyzyjną od zasady nadużywania prawa przez organy podatkowej w brzmieniu zaproponowanym przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego. Po drugie w projektowanym art. 14 OP zawarta jest zasada praworządności, którą nie tylko można wywieść z zasady demokratycznego państwa prawnego, ale również została wprost określona w art. 7 Konstytucji RP.

Ponadto zaproponowana w nowym brzmieniu art. 15 zasada nakazująca organom podatkowym ustalać treść przepisów prawa podatkowego z uwzględnieniem konstrukcji podatku, którego przepisu dotyczą w naszej opinii może stać się w praktyce martwym przepisem, podobnie jak obowiązująca od 1 stycznia 2016 r. klauzula in *dubio pro tributario.* Na marginesie należy wskazać, że do 31 grudnia 2015 r. za źródło zasady rozstrzygania wątpliwości na korzyść podatnika uznawano m.in. zasadę demokratycznego państwa prawnego z art. 2 Konstytucji RP.

Jednocześnie rekomendujemy, bo do projektu OP dodać nowy rozdział zawierający zasady ogólne interpretacji przepisów podatkowego. W tym miejscu należy w szczególności wskazać na funkcjonującą w praktyce organów podatkowych, jak również w orzecznictwie sądowym, bezpodstawną zasadę, że przepisy o ulgach i zwolnieniach należy intepretować ściśle, czyli *de facto* zawężająco. Wprowadzenie zasad ogólnych intepretowania przepisów prawa podatkowego przyczyniłoby się do ograniczenia jednego z największych problemów współczesnego polskiego prawa podatkowego, w postaci ogromnej liczby, często sprzecznych ze sobą, interpretacji indywidualnych przepisów prawa podatkowego.

3 Projektowany art. 23.

Rekomendujemy przywrócenie pierwotnego brzmienia art. 23. OP poprzez usunięcie ust. 3, który w znaczny sposób ogranicza zasadę, że jeżeli po przeprowadzeniu postępowania dowodowego w sprawie pozostają niedające się usunąć wątpliwości co do stanu faktycznego, rozstrzyga się je na korzyść zobowiązanego. Ograniczenie zasady rozstrzygania wątpliwości co do stanu faktycznego na korzyść zobowiązanego z całą pewnością nie służy realizacji wskazanych już celów nowej Ordynacji podatkowej a w szczególności szerszej ochronie podatnika i zwiększeniu zaufania podatnika do organów podatkowych.

4 Projektowany art.127

Proponowany art. 127. ust 5. OP może rodzić problemy w obliczaniu terminu w przypadku gdy ostatni dzień terminu przypada na sobotę lub dzień ustawowo wolny od pracy a następny dzień po tym dniu lub dniach jest wolny od pracy ale nie ustawowo. Rekomendujemy następujące brzmienie ust 5. „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 ustawowo wolnych od pracy, chyba że ustawy podatkowe stanowią inaczej.

5 Projektowany art. 173

Rekomendujemy, by zgodnie z projektem OP przygotowanym przez Komisje Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego terminy, o których mowa w art. 169 we wskazanych w art. 173 przypadkach ulegały wydłużeniu o 6 miesięcy. Zaproponowane przez Ustawodawcę wydłużenie terminu o 1 rok w znaczący sposób ogranicza zagwarantowane w art. 33 OP uprawnienie zobowiązanego do stabilizacji stosunków prawnych przez przedawnienie.

6 Projektowany art. 187 w związku z projektowanym art. 271

W uzasadnieniu do projektu OP napisano „Przepis art. 187 § 1 wprowadza zasadę, iż uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zobowiązanemu, u którego ona powstała.[...]. Zgodnie z art. 13 pkt 20 zobowiązanym jest: podatnik, płatnik, inkasent, osoba trzecia i następca prawny. Na podstawie tego przepisu uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje zatem m.in. następcy prawnemu w zakresie w jakim nadpłata powstała u niego, ale także u jego poprzednika."

W naszej ocenie, z ww. przepisów nie wynika jednoznacznie, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługuje następcy prawnemu w zakresie w jakim nadpłata powstała u jego poprzednika. Należy tu podkreślić, że art. 187 jest przepisem szczególnym w stosunku do art. 271 §1 który stanowi, że spadkobiercy podatnika, płatnika i inkasenta przejmują, jeżeli odrębne przepisy nie stanowią inaczej, wszelkie przewidziane w przepisach prawach podatkowego, prawa i obowiązki spadkodawcy. Mając na uwadze, że prawo do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty, jako prawo o charakterze publicznoprawnym, otoczone jest ochroną wynikającą z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP, rekomendujemy, zmianę brzmienia art. 187 §2 tak by *expressis verbis* wynikało, że uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty przysługiwało zobowiązanemu w zakresie w jakim nadpłata powstała także u jego poprzednika.

7 Projektowane art. 214 – 219 w związku z art. 536

Z uwagi na zawartą w art. 536 OP zasadę nieszkodzenia i wynikającym z art. 21 ust. 1 i art. 64 ust. 1 Konstytucji RP prawem do stwierdzenia i zwrotu nadpłaty, rekomendujemy dodanie do art.214 -219 unormowań, które umożliwią zwrot nadpłaty zobowiązanemu jeśli nadpłata wynika z zastosowania się zobowiązanego do interpretacji którą następnie została zmieniona, stwierdzono jej wygaśnięcie lub doręczono organowi podatkowemu odpis prawomocnego orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację nastąpiły po upływie terminu przedawnienia wymiaru. Podatnik (wnioskodawca) działając w zaufaniu do organów podatkowych poprzez zastosowanie się do interpretacji indywidualnej (która następnie została zmieniona) nie powinien ponosić z tego tytułu negatywnych konsekwencji zwłaszcza, że w myśl art. 20 OP organy podatkowe działają w sposób budzący zaufanie.

8 Projektowany art. 533

W naszej ocenie przesłanka szczególnie skomplikowanego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego w przedmiocie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, jest przesłanką o charakterze subiektywnym i pozwala na nader daleko idącą uznaniowość postanowień Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej. Opłata w wysokości 2000 zł a w przypadku kilku pytań i stanów faktycznych, wielokrotność tej kwoty bez wątpienia będzie dla niektórych podatników barierą fiskalną, uniemożliwiającą z korzystania z instytucji interpretacji indywidualnych.

D. ZAŁĄCZONE DOKUMENTY

1	
2	
3	
4	
5	
6	
7	
8	

E. Niniejsze zgłoszenie dotyczy uzupełnienia braków formalnych/zmiany danych**
zgłoszenia dokonanego dnia .....
(podać datę z części F poprzedniego zgłoszenia)

F. OSOBA SKŁADAJĄCA ZGŁOSZENIE

Imię i nazwisko	Data	Podpis
Paweł Rosiński	07.09.2018 r.	Paweł Rosiński

G. KLAUZULA ODPOWIEDZIALNOŚCI KARNEJ ZA SKŁADANIE FAŁSZYWYCH ZEZNAŃ

Paweł Rosiński

Jestem świadomy odpowiedzialności karnej za złożenie fałszywego oświadczenia
(podpis)

* Jeżeli zgłoszenie nie jest składane w trybie art. 7 ust. 6 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa - treść: "- Zgłoszenie zmiany danych" skreśla się.

** Niepotrzebne skreślić.

Pouczenie:

1. Jeżeli zgłoszenie ma na celu uwzględnienie zmian zaistniałych po dacie wniesienia urzędowego formularza zgłoszenia (art. 7 ust. 6 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa.) lub uzupełnienie braków formalnych poprzedniego zgłoszenia (§ 3 rozporządzenia Rady Ministrów z dnia ..... 2011 r. w sprawie zgłaszania zainteresowania pracami nad projektami aktów normatywnych oraz projektami założeń projektów ustaw Dz. U. Nr .., poz. ...) w nowym urzędowym formularzu zgłoszenia należy wypełnić wszystkie rubryki, powtarzając również dane, które zachowały swoją aktualność.
2. Część B formularza wypełnia się w przypadku zgłoszenia dotyczącego jednostki organizacyjnej oraz w sytuacji, gdy osoba fizyczna, która zgłasza zainteresowanie pracami nad projektem założeń projektu ustawy lub projektem aktu normatywnego, nie będzie uczestniczyła osobiście w tych pracach.
3. W części D formularza, stosownie do okoliczności, uwzględnia się dokumenty, o których mowa w art. 7 ust. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa, a także pełnomocnictwa do wniesienia zgłoszenia lub do reprezentowania podmiotu w pracach nad projektem aktu normatywnego lub projektu założeń projektu ustawy.
4. Część E formularza wypełnia się w przypadku uzupełnienia braków formalnych lub zmiany danych dotyczących wniesionego zgłoszenia.

Projekt

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW[1)]

z dnia

w sprawie sposobu przesyłania deklaracji, wniosków i innych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne rodzaje deklaracji, wniosków lub innych dokumentów

Na podstawie art. 47 § 1 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie określa:

1) sposób przesyłania deklaracji, wniosków i innych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej;

2) rodzaje podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne rodzaje deklaracji, wniosków lub innych dokumentów.

§ 2. 1. Deklaracje, wnioski i inne dokumenty mogą być przesyłane:

1) za pomocą oprogramowania interfejsowego dostępnego na stronie, której adres jest podany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej ministra właściwego do spraw finansów publicznych prowadzonej przez urząd obsługujący tego ministra, albo

2) przez portal podatkowy, albo

3) przez Platformę Usług Elektronicznych Skarbowo-Celnych.

2. Wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej (PIT-16) oraz zgłoszenie rejestracyjne w zakresie podatku od towarów i usług (VAT-R) mogą być przesyłane również przez Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej.

3. Roczne obliczenie podatku przez organ rentowy (PIT-40A) lub informacja o dochodach uzyskanych od organu rentowego za rok podatkowy (PIT-11A) są przesyłane przez organy rentowe, o których mowa w art. 34 ust. 1 ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1509, z późn. zm.), za pomocą oprogramowania interfejsowego udostępnionego temu organowi przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zabezpieczonego dedykowanym certyfikatem wystawionym przez urząd obsługujący tego ministra, wydanym dla organu rentowego.

[1)] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

§ 3. Struktura logiczna urzędowego poświadczenia odbioru deklaracji lub wniosku jest udostępniona w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej ministra właściwego do spraw finansów publicznych prowadzonej przez urząd obsługujący tego ministra.

§ 4. Deklaracje, wnioski i inne dokumenty są opatrzone:

1) kwalifikowanym podpisem elektronicznym albo
2) podpisem elektronicznym użytkownika na portalu podatkowym, zapewniającym autentyczność deklaracji i wniosków, jeżeli są przesyłane przez ten portal podatkowy, albo
3) podpisem elektronicznym weryfikowanym przy pomocy certyfikatu celnego, albo
4) podpisem potwierdzonym profilem zaufanym, jeżeli są przesyłane przez:
   a) portal podatkowy albo
   b) Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej, albo
5) innym podpisem elektronicznym zapewniającym autentyczność deklaracji i wniosków.

§ 5. 1. Podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 1, mogą być opatrywane wszystkie rodzaje deklaracji i wniosków.

2. Oświadczenie o przekazaniu 1% podatku organizacji pożytku publicznego (PIT-OP) i wniosek o sporządzenie zeznania przez urząd skarbowy (PIT-WZ) mogą być opatrywane podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 1, jeżeli są przesyłane przez podatnika.

§ 6. Podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 2, mogą być opatrywane:

1) wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej (PIT-16);
2) deklaracja o wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej i odliczonej od karty podatkowej w poszczególnych miesiącach roku podatkowego (PIT-16A);
3) informacja o zmianach we wniosku o zastosowanie karty podatkowej lub likwidacji prowadzonej działalności (PIT-16Z);
4) deklaracja o wysokości pobranego i wpłaconego podatku przez płatnika (PCC-2);
5) deklaracja w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC-3);
6) informacja o pozostałych podatnikach (PCC-3/A);
7) deklaracja o wysokości pobranego i wpłaconego przez płatnika podatku (SD-2);
8) zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (SD-Z2);
9) zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (SD-3);
10) informacja o pozostałych podatnikach (SD-3/A);
11) podania w sprawach dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych, podatku od spadków i darowizn oraz zryczałtowanego podatku dochodowego w formie karty podatkowej.

§ 7. Podpis elektroniczny, o którym mowa w § 4 pkt 2, jest oparty na zestawie unikalnych danych w postaci elektronicznej użytkownika portalu podatkowego:

1) identyfikatorze podatkowym NIP albo identyfikatorze podatkowym numer PESEL;
2) imieniu (pierwszym);
3) nazwisku;
4) dacie urodzenia;
5) identyfikatorze użytkownika służącym do uwierzytelniania profilu użytkownika na portalu podatkowym.

§ 8. Podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 3, mogą być opatrywane:

1) deklaracja dla podatku akcyzowego (AKC-4/AKC-4zo) wraz z załącznikami;
2) deklaracja podatkowa od nabycia wewnątrzwspólnotowego energii elektrycznej (AKC-EN);
3) deklaracja dla podatku akcyzowego od wyrobów węglowych (AKC-WW);
4) deklaracja dla podatku akcyzowego od suszu tytoniowego (AKC-ST/AKC-STn);
5) deklaracja dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych) (AKC-WG);
6) deklaracja uproszczona dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych (AKC-U/A);
7) deklaracja uproszczona dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych (AKC-U/S);
8) deklaracja w sprawie przedpłaty akcyzy (AKC-PA);
9) deklaracja o wysokości akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (AKC-P);
10) zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy na potrzeby wykonywanej na terytorium kraju działalności gospodarczej;
11) deklaracja dla podatku od gier przeznaczona dla wszystkich podatników podatku od gier z wyłączeniem podatników w pokerze rozgrywanym w formie turnieju gry pokera (POG-5);
12) deklaracja dla podatku od gier przeznaczona dla płatników podatku od gier urządzających turniej gry pokera (POG-P);
13) podania w sprawach dotyczących podatku akcyzowego oraz podatku od gier;
14) deklaracja o należnych kwotach podatku od towarów i usług w przypadku wewnątrzwspólnotowego nabycia paliw silnikowych (VAT-14);
15) deklaracja dla podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie miedzi i srebra (P-KOP/MS);
16) deklaracja dla podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie ropy naftowej lub gazu ziemnego (P-KOP/RG);
17) zgłoszenie rejestracyjne w zakresie podatku akcyzowego (AKC-R);
18) zgłoszenie o zaprzestaniu wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem akcyzowym, czynności z wykorzystaniem wyrobów akcyzowych objętych zwolnieniem od akcyzy ze względu na ich przeznaczenie lub o zaprzestaniu prowadzenia działalności

gospodarczej (AKC-Z);

19) wniosek o wydanie banderol podatkowych lub sprzedaż banderol legalizacyjnych oraz o wydanie upoważnienia do odbioru banderol;

20) informacja o dopłatach w grach liczbowych, loteriach pieniężnych i grze telebingo (GHD-1).

§ 9. Podpis elektroniczny, o którym mowa w § 4 pkt 3, jest oparty na zestawie unikalnych danych w postaci elektronicznej dotyczących podatnika lub płatnika przesyłającego deklarację lub wniosek:

1) imieniu (pierwszym);

2) nazwisku;

3) adresie poczty elektronicznej;

4) 17-znakowym numerze identyfikacyjnym nadawanym podatnikowi podczas rejestracji w Systemie Informacyjnym Skarbowo-Celnym.

§ 10. Podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 4, mogą być opatrywane przesyłane przez podatnika:

1) portal podatkowy przez podatnika:

a) zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-37),

b) zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-38),

c) oświadczenie o przekazaniu 1% podatku organizacji pożytku publicznego (PIT-OP),

d) wniosek o sporządzenie zeznania przez urząd skarbowy (PIT-WZ);

2) Centralną Ewidencję i Informację o Działalności Gospodarczej:

a) wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej (PIT-16),

b) zgłoszenie rejestracyjne w zakresie podatku od towarów i usług (VAT-R).

§ 11. Podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 5, mogą być opatrywane, przesyłane, odpowiednio, przez podatnika będącego osobą fizyczną, płatnika będącego osobą fizyczną lub podmiot będący osobą fizyczną:

1) deklaracja dla podatku od towarów i usług/Value added tax return/Erklärung für Mehrwertsteuer (VAP-1);

2) deklaracje dla podatku od towarów i usług:

a) (VAT-7),

b) (VAT-7K),

c) (VAT-8),

d) (VAT-9M);

3) deklaracja dla podatku od towarów i usług przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu nowych środków transportu (VAT-10);

4) deklaracja dla podatku od towarów i usług od wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu (VAT-11);

5) skrócona deklaracja dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (VAT-12);

6) informacja o wewnątrzwspólnotowym nabyciu środka transportu (VAT-23);

7) informacja o pojazdach samochodowych wykorzystywanych wyłącznie do działalności gospodarczej (VAT-26);

8) informacja podsumowująca/korekta informacji podsumowującej w obrocie krajowym (VAT-27);

9) informacja podsumowująca o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach (VAT-UE);

10) korekta informacji podsumowującej o dokonanych wewnątrzwspólnotowych transakcjach (VAT-UEK);

11) deklaracja w sprawie podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC-3);

12) informacja o pozostałych podatnikach (PCC-3/A);

13) zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych (SD-3);

14) informacja o pozostałych podatnikach (SD-3/A);

15) zgłoszenie o nabyciu własności rzeczy lub praw majątkowych (SD-Z2);

16) zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym:
a) (PIT-36),

b) (PIT-36L),

c) (PIT-37),

d) (PIT-38),

e) (PIT-39);

17) zeznanie o wysokości osiągniętego dochodu z zagranicznej spółki kontrolowanej przez podatnika podatku dochodowego od osób fizycznych za rok podatkowy (PIT-CFC);

18) zeznanie o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych za rok (PIT-28);

19) deklaracja o wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej i odliczonej od karty podatkowej w poszczególnych miesiącach roku podatkowego (PIT-16A);

20) deklaracja o wysokości składki na ubezpieczenie zdrowotne, zapłaconej i odliczonej od zryczałtowanego podatku dochodowego od przychodów osób duchownych w poszczególnych kwartałach roku podatkowego (PIT-19A);

21) deklaracja roczna o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy (PIT-4R);

22) deklaracja roczna o zryczałtowanym podatku dochodowym (PIT-8AR);

23) informacja o wypłaconym stypendium, o przychodach z innych źródeł oraz o niektórych dochodach z kapitałów pieniężnych (PIT-8C);

24) informacja o dochodach oraz o pobranych zaliczkach na podatek dochodowy (PIT-11);

25) informacja o wysokości przychodu (dochodu) uzyskanego przez osoby fizyczne niemające w Rzeczypospolitej Polskiej miejsca zamieszkania (IFT-1/IFT-1R);

26) informacja o zmianach we wniosku o zastosowanie karty podatkowej lub likwidacji prowadzonej działalności (PIT-16Z);

27) oświadczenie o przekazaniu 1% podatku organizacji pożytku publicznego (PIT-OP);

28) wniosek o sporządzenie zeznania przez urząd skarbowy (PIT-WZ);

29) wniosek o zastosowanie opodatkowania w formie karty podatkowej (PIT-16);

30) deklaracja dla podatku akcyzowego (AKC-4/AKC-4zo) wraz z załącznikami;

31) deklaracja dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego energii elektrycznej (AKC-EN);

32) deklaracja dla podatku akcyzowego od wyrobów węglowych (AKC-WW);

33) deklaracja dla podatku akcyzowego od suszu tytoniowego (AKC-ST/AKC-STn);

34) deklaracja dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów gazowych (z wyłączeniem gazu do napędu silników spalinowych) (AKC-WG);

35) deklaracja w sprawie przedpłaty akcyzy (AKC-PA);

36) deklaracja uproszczona dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego wyrobów akcyzowych (AKC-U/A);

37) deklaracja uproszczona dla podatku akcyzowego od nabycia wewnątrzwspólnotowego samochodów osobowych (AKC-U/S);

38) deklaracja o wysokości akcyzy pobranej i wpłaconej przez płatnika (AKC-P);

39) zgłoszenie o planowanym nabyciu wewnątrzwspólnotowym wyrobów akcyzowych znajdujących się poza procedurą zawieszenia poboru akcyzy na potrzeby wykonywanej na terytorium kraju działalności gospodarczej;

40) wniosek o wydanie banderol podatkowych lub sprzedaż banderol legalizacyjnych oraz o wydanie upoważnienia do odbioru banderol;

41) deklaracja dla podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie miedzi i srebra (P-KOP/MS);

42) deklaracja dla podatku od wydobycia niektórych kopalin w zakresie ropy naftowej lub gazu ziemnego (P-KOP/RG);

43) informacja dotycząca funkcjonowania podmiotu urządzającego i prowadzącego działalność w zakresie gier hazardowych (IGH-1).

§ 12. 1. Podpis elektroniczny, o którym mowa w § 4 pkt 5, zapewniający autentyczność deklaracji, o której mowa w § 11 pkt 1, jest oparty na zestawie unikalnych danych w postaci elektronicznej dotyczących podatnika przesyłającego deklarację:

1) numerze identyfikacyjnym nadanym na potrzeby wykonywanych na terytorium kraju usług międzynarodowego przewozu drogowego (VAP);

2) kwocie podstawy opodatkowania wskazanej w poz. 20 deklaracji, o której mowa w § 11 pkt 1, ostatnio złożonej za kwartał poprzedzający kwartał, za który jest przesyłana deklaracja, albo wartość „0” (zero), w przypadku gdy deklaracja jest przesyłana po raz pierwszy lub gdy deklaracja nie została złożona za poprzedni kwartał;

3) kwocie podatku podlegającej wpłacie do urzędu skarbowego wskazanej w poz. 22 deklaracji, o której mowa w § 11 pkt 1, ostatnio złożonej za kwartał poprzedzający kwartał, za który jest przesyłana deklaracja, albo wartość „0” (zero), w przypadku gdy deklaracja jest przesyłana po raz pierwszy lub gdy deklaracja nie została złożona za poprzedni kwartał.

2. Podpis elektroniczny, o którym mowa w § 4 pkt 5, zapewniający autentyczność deklaracji i wniosków, o których mowa w § 11 pkt 2–43 jest oparty na zestawie unikalnych danych w postaci elektronicznej dotyczących podatnika, płatnika lub podmiotu przesyłającego deklarację lub wniosek:

1) identyfikatorze podatkowym NIP albo identyfikatorze podatkowym numer PESEL;

2) imieniu (pierwszym);

3) nazwisku;

4) dacie urodzenia;

5) kwocie przychodu wskazanej w:

   a) poz. 45 zeznania o wysokości uzyskanego przychodu, wysokości dokonanych odliczeń i należnego ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych (PIT-28),

   b) poz. 90 zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-36) albo poz. 133, jeżeli podatnik lub płatnik w zeznaniu występuje jako małżonek,

   c) poz. 13 lub poz. 18 zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-36L),

   d) poz. 64 zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-37) albo poz. 95, jeżeli podatnik lub płatnik w zeznaniu występuje jako małżonek,

   e) poz. 24 zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-38),

   f) poz. 20 zeznania o wysokości osiągniętego dochodu (poniesionej straty) w roku podatkowym (PIT-39),

   g) poz. 57 rocznego obliczenia podatku od dochodu uzyskanego przez podatnika w roku podatkowym (PIT-40),

   h) poz. 38 rocznego obliczenia podatku przez organ rentowy za rok podatkowy (PIT-40A)

   – za rok podatkowy o dwa lata wcześniejszy niż rok przesyłania deklaracji lub podań albo wartość „0” (zero), gdy za ten rok podatkowy nie złożono żadnego z wymienionych zeznań lub obliczeń.

§ 13. 1. Deklaracje i wnioski, o których mowa w § 6, § 8 i § 11, przesyła się stosując:

1) reguły kontroli poprawności danych deklaracji i wniosków,

2) opis sposobu weryfikacji poprawności urzędowego poświadczenia odbioru i integralności deklaracji i wniosków,

3) specyfikację oprogramowania interfejsowego służącego do złożenia deklaracji i wniosków

– dostępne na stronie, której adres jest podany w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej ministra właściwego do spraw finansów publicznych prowadzonej przez urząd obsługujący tego ministra.

2. Dowód złożenia deklaracji i wniosków stanowi urzędowe poświadczenie odbioru tworzone i udostępnione nadawcy przez system teleinformatyczny organu administracji skarbowej po uprzednim przeprowadzeniu prawidłowej weryfikacji struktury logicznej, poprawności danych, autentyczności oraz umocowania do podpisywania tych dokumentów.

§ 14. Struktury logiczne podpisów elektronicznych, o których mowa w § 4 ust. 1 pkt 2, 3 i 5, są udostępnione w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej ministra właściwego do spraw finansów publicznych prowadzonej przez urząd obsługującego tego ministra.

§ 15. 1. Podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 3, może być opatrywana informacja o dopłatach w grach liczbowych, loteriach pieniężnych i grze telebingo (GHD-1), przesyłana za okresy rozliczeniowe, w odniesieniu do których termin złożenia informacji upływa począwszy od dnia wejścia w życie niniejszego rozporządzenia.

2. Podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 5, mogą być opatrywane:

1) deklaracje dla podatku od towarów i usług (VAT-8, VAT-9M), przesyłane za okresy rozliczeniowe rozpoczynające się po dniu 31 lipca 2016 r.;

2) dotyczące, odpowiednio, wewnątrzwspólnotowych nabyć i wewnątrzwspólnotowych dostaw, w odniesieniu do których obowiązek podatkowy powstał po dniu 31 grudnia 2015 r.:

a) deklaracja dla podatku od towarów i usług przy wewnątrzwspólnotowym nabyciu nowych środków transportu (VAT-10),

b) deklaracja dla podatku od towarów i usług od wewnątrzwspólnotowej dostawy nowego środka transportu (VAT-11);

3) skrócona deklaracja dla podatku od towarów i usług w zakresie usług taksówek osobowych opodatkowanych w formie ryczałtu (VAT-12), przesyłana za okresy rozliczeniowe rozpoczynające się po dniu 31 grudnia 2015 r.;

4) informacja dotycząca funkcjonowania podmiotu urządzającego i prowadzącego działalność w zakresie gier hazardowych (IGH-1), przesyłana począwszy za II kwartał 2017 r.

§ 16. Deklaracje składane wójtowi, burmistrzowi (prezydentowi miasta), staroście, marszałkowi województwa są opatrywane podpisem elektronicznym, o którym mowa w § 4 pkt 1 lub pkt 5.

§ 17. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 roku.

MINISTER FINANSÓW

UZASADNIENIE

Projekt przedmiotowego rozporządzenia Ministra Finansów stanowi wykonanie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 47 § 1 projektu ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. ….), zwanej dalej „Ordynacją podatkową”. Ustawodawca powyższym upoważnieniem zobowiązuje ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia:

1) sposobu przesyłania deklaracji, wniosków i innych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej;
2) rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne typy deklaracji, wniosków lub innych dokumentów.

Obecnie zakres tych spraw jest regulowany rozporządzeniem Ministra Rozwoju i Finansów z dnia 19 września 2017 r. w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i podań oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone (Dz. U. z 2017 r. poz.1802, z 2018 r. poz. 1106) zwanym dalej „dotychczasowym rozporządzeniem”.

Przedmiotowy projekt nie różni się istotnie od dotychczasowego rozporządzenia. Zmiana wynika ze zmiany delegacji ustawowej do wydania rzeczonego aktu wykonawczego. Polega ona na zmianie terminologii określenia żądania, odwołania, zażalenia, ponaglenia, wyjaśnienia, które to pojęcia wg. projektu nowej Ordynacji podatkowej będą określane jako „wnioski” co wynika z projektowanego art. 46 § 1 i art. 366 § 1 tej ustawy. Uprzednio w art.168 § 1 obowiązującej ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.) określano je jako „podania”. Dodatkowo delegacja ustawowa uprawnia do uregulowania rozporządzeniem sposobu przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej do organu podatkowego deklaracji i podań (obecnie wniosków) ale również innych dokumentów. Do tej kategorii dokumentów będziemy zaliczać te, które nie będą w świetle ww. art. 46 § 1 i art. 366 § 1 wnioskiem lub na podstawie art. 13 pkt 4 projektu ustawy Ordynacji podatkowej deklaracją. Dlatego do kategorii „innych dokumentów” będzie można zaliczyć np. dokumenty stanowiące materiał dowodowy w sprawie, czy też dokumenty składane poza prowadzonym postępowaniem do organu podatkowego przez zobowiązanych lub zainteresowanych.

W stosunku do dotychczasowego rozporządzenia projektowane rozporządzenie nie wprowadza innych zmian.

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. – równocześnie z dniem wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Projekt rozporządzenia nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

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.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt rozporządzenia został udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie sposobu przesyłania deklaracji, wniosków i innych dokumentów za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne rodzaje deklaracji, wniosków lub innych dokumentów **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** minister właściwy do spraw informatyzacji **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Podsekretarz Stanu Filip Świtała **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Dominik Kaczmarski –Dyrektor w Departamencie Systemu Podatkowego, dominik.kaczmarski@mf.gov.pl	**Data sporządzenia** **15.05.2019** **Źródło:** Upoważnienie zawarte w art. 47 § 1 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …). **Nr w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów zakresie działów: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wejdzie w życie nowa ustawa – Ordynacja podatkowa, która zastąpi obecnie obowiązującą. Potrzeba wydania rozporządzenia w sprawie sposobu przesyłania deklaracji, wniosków i innych dokumentów oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone poszczególne rodzaje deklaracji, wniosków lub innych dokumentów, wynika z obowiązku wykonania delegacji ustawowej określonej w art. 47 § 1 projektu ustawy. Przepisy nowej Ordynacji podatkowej mocniej od aktualnie obowiązującego aktu prawnego regulującego tę tematykę, upowszechnia komunikację w formie elektronicznej między organem podatkowym i zobowiązanym. Nie normuje jednak szczegółowych zagadnień związanych z prawidłowym przesyłaniem dokumentów do organów podatkowych pozostawiając tę kwestię do rozstrzygnięcia w ramach wydanego aktu wykonawczego. Wobec powyższego konieczne jest określenie w formie rozporządzenia sposobu przesyłania przez zobowiązanych przesyłania wniosków i deklaracji oraz rodzajów podpisów, którymi powinny być opatrzone.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rekomendowanym rozwiązaniem jest wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie sposobu przesyłania deklaracji i wniosków oraz rodzajów podpisu elektronicznego, którymi powinny być opatrzone. Przedmiotowe rozporządzenie szczegółowo określa za pomocą jakich narzędzi i portali (platform), mogą być przesyłane deklaracje, wnioski i inne dokumenty.
Określa również szczegółowo strukturę danego podpisu oraz wskazuje jakie dokumenty danym podpisem mogą być podpisane przez zobowiązanego.
Zaproponowane rozwiązania w sposób czytelny określają sposób przesyłania wniosków i deklaracji oraz rodzaje podpisów jakimi mogą być opatrzone.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Składanie przez podatników deklaracji i wniosków za pomocą środków komunikacji elektronicznej jest rozwiązaniem powszechnie stosowanym w krajach członkowskich OECD oraz UE. Regulacja pozwala na wprowadzenie do polskiego porządku prawnego rozwiązań sprawdzonych i przynoszących wymierne efekty w zakresie poprawy jakości obsługi podatnika oraz jego satysfakcji z usług świadczonych przez administrację podatkową.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy, płatnicy, inkasenci (zobowiązani)	Ok.25.500.000 (podatnicy podatków dochodowych).	http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5008832/Informacja http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja	Umożliwienie przesyłania wniosków i deklaracji za pomocą środków komunikacji elektronicznej.
Organy podatkowe – Samorządowe organy podatkowe i organy Krajowej Administracji Skarbowej	Samorządowe organy podatkowe gminne organy podatkowe – 2.478,	http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/po	Do organów podatkowych kierowane są przez zobowiązanych wszelkie wnioski i deklaracje.

	stan na 01.01.2017 r. Starostowie – 314, stan na 01.01.2017 r. Samorządowe Kolegia Odwoławcze – 49 Marszałkowie województwa – 16 Organy Krajowej Administracji Skarbowej urzędy skarbowe – 400 urzędy celno-skarbowe – 16 (w skład, których wchodzi 45 delegatur i 143 oddziałów celnymi) izby administracji skarbowej – 16 Szef Krajowej Administracji Skarbowej – 1	wierzchnia-i-ludnosc-w-przekroju-terytorialnym-w-2017-r-,7,14.html# https://www.bip.gov.pl/subjects/index/6942 https://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna	

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

W celu przeprowadzenia konsultacji społecznych projekt rozporządzenia został przekazany do zaopiniowania przez Krajową Radę Doradców Podatkowych.

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	

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Regulacja nie ma wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ stanowi co do zasady, powtórzenie obecnych przepisów.

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	
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw	Projektowana regulacja ułatwi wywiązanie się z obowiązku polegającego na złożeniu deklaracji.
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	Wejście w życie projektowanego rozporządzenia nie wywiera wpływu na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.
Niemierzalne		

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	W ujęciu niepieniężnym projekt rozporządzenia nie ma wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość oraz na sytuację ekonomiczną i społeczną zobowiązanych.

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: Możliwość złożenia deklaracji lub wniosków za pomocą środków komunikacji elektronicznej przyczyni się skrócenia czasu obsługi tego dokumentu przez organ podatkowy, jak również skróci czas przygotowania tego dokumentu przez samego zobowiązanego.

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☒ środowisko naturalne ☒ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne: …	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☒ informatyzacja ☐ zdrowie

Omówienie wpływu	Przedmiotowy projekt rozporządzenia przyczynia się do upowszechnienia komunikacji między podatnikiem i organem podatkowym za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Przedmiotowy projekt wywiera pozytywny wpływ na środowisko naturalne; przejście z formy pisemnej na formę elektroniczną deklaracji spowoduje zmniejszenie zużycie papieru, a w konsekwencji zmniejszenie zużycia drewna, energii oraz wody potrzebnych do produkcji papieru. Przedmiotowy projekt nie wywiera wpływu na sytuację i rozwój regionalny. Przedmiotowy projekt przyczyni się do uproszczenia elektronicznych kontaktów, będących osobami fizycznymi, podatników podatku od towarów i usług oraz podatników podatku dochodowego od osób fizycznych, w szczególności poprzez ułatwienie wywiązania się z obowiązku składania deklaracji.

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Projektowane rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Z uwagi na przedmiot regulacji projektowanego rozporządzenia 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.

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[1)]

z dnia

w sprawie właściwości organów podatkowych

Na podstawie art. 75 § 2, art. 78 § 2, art. 128 § 3, art. 191 § 4 i art. 241 § 3 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) zarządza się, co następuje:

Rozdział 1

Przepisy ogólne

§ 1. 1. Rozporządzenie określa:

1) właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów;
2) właściwość miejscową organów podatkowych w przypadku zaistnienia zdarzenia powodującego zmianę właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub innego okresu rozliczeniowego;
3) właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach stwierdzenia nadpłaty w zakresie podatków pobieranych przez płatników;
4) właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach ulg w spłacie podatków;
5) właściwość rzeczową organów podatkowych w sprawach odraczania terminów, o których mowa w art. 128 § 1 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa.

2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o „ustawie”, rozumie się przez to ustawę z dnia … – Ordynacja podatkowa.

Rozdział 2

Właściwość miejscowa organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów

§ 2. W sprawach podatku dochodowego od osób prawnych właściwy miejscowo jest organ podatkowy według adresu siedziby wynikającej:

1) z odpowiedniego rejestru lub
2) ze statutu lub umowy, jeżeli adres siedziby nie został ujawniony w odpowiednim rejestrze.

§ 3. 1. Właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych ustala się według miejsca pobytu osoby fizycznej, jeżeli nie ma ona miejsca zamieszkania na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej.

[1)] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

2. Przy opodatkowaniu małżonków mających różne miejsca zamieszkania, jeżeli na ich wniosek podlegają oni łącznemu opodatkowaniu, właściwość miejscową ustala się według miejsca zamieszkania jednego z małżonków, wskazanego we wspólnym rocznym zeznaniu podatkowym.

§ 4. 1. W sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób fizycznych dochodów (przychodów) z działalności gospodarczej uzyskiwanych przez będących nierezydentami podatników tego podatku właściwi miejscowo są, ustaleni według miejsca prowadzenia tej działalności, następujący naczelnicy urzędów skarbowych:

1) w województwie dolnośląskim – Naczelnik Urzędu Skarbowego Wrocław-Psie Pole;
2) w województwie kujawsko-pomorskim – Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy;
3) w województwie lubelskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Lublinie;
4) w województwie lubuskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze;
5) w województwie łódzkim – Naczelnik Urzędu Skarbowego Łódź-Śródmieście;
6) w województwie małopolskim – Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Śródmieście;
7) w województwie mazowieckim – Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście;
8) w województwie opolskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Opolu;
9) w województwie podkarpackim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie;
10) w województwie podlaskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Białymstoku;
11) w województwie pomorskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Gdańsku;
12) w województwie śląskim – Naczelnik Pierwszego Urzędu Skarbowego w Katowicach;
13) w województwie świętokrzyskim – Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego w Kielcach;
14) w województwie warmińsko-mazurskim – Naczelnik Urzędu Skarbowego w Olsztynie;
15) w województwie wielkopolskim – Naczelnik Urzędu Skarbowego Poznań-Nowe Miasto;
16) w województwie zachodniopomorskim – Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego w Szczecinie.

2. W przypadku uzyskiwanych przez podatników, o których mowa w ust. 1, dochodów (przychodów):

1) z tytułu wywozu ładunków i pasażerów, przyjętych do przewozu w polskich portach morskich – właściwi miejscowo są naczelnicy urzędów skarbowych, wymienieni w ust. 1, ustaleni według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podmiotu świadczącego usługi agenta morskiego;
2) innych niż wymienione w ust. 1 lub w pkt 1 – właściwi miejscowo są naczelnicy urzędów skarbowych, wymienieni w ust. 1, ustaleni ze względu na:
   a) miejsce zamieszkania lub adres siedziby płatnika, w przypadku gdy pobór podatku następuje za pośrednictwem płatnika,
   b) miejsce pobytu podatnika, jeżeli pobór podatku następuje bez pośrednictwa płatnika,
   c) miejsce wykonywania czynności, z tytułu których uzyskiwany jest przychód, w szczególności ze względu na miejsce świadczenia usług (wykonywania pracy), jeżeli

nie można ustalić właściwości w sposób wskazany w lit. a lub b.

3. Jeżeli podatnik, o którym mowa w ust. 1, prowadzi działalność gospodarczą na terenie więcej niż jednego województwa albo uzyskuje dochody (przychody), o których mowa w ust. 2, na terenie więcej niż jednego województwa, albo jednocześnie uzyskuje dochody (przychody) z tytułów wymienionych w ust. 1 i 2 na terenie więcej niż jednego województwa, właściwy miejscowo jest Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście, z zastrzeżeniem ust. 4.

4. Jeżeli podatnik, o którym mowa w ust. 1, uzyskuje dochody (przychody) na terenie więcej niż jednego województwa, od których płatnicy pobierają zryczałtowany podatek dochodowy od osób fizycznych, właściwi miejscowo są naczelnicy urzędów skarbowych, wymienieni w ust. 1, ustaleni ze względu na miejsce zamieszkania albo adres płatnika.

§ 5. 1. W sprawach opodatkowania podatkiem dochodowym od osób prawnych dochodów z działalności gospodarczej uzyskiwanych przez będących nierezydentami podatników tego podatku właściwi miejscowo są, ustaleni według miejsca prowadzenia tej działalności, następujący naczelnicy urzędów skarbowych:

1) w województwie dolnośląskim – Naczelnik Dolnośląskiego Urzędu Skarbowego we Wrocławiu;
2) w województwie kujawsko-pomorskim – Naczelnik Kujawsko-Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Bydgoszczy;
3) w województwie lubelskim – Naczelnik Lubelskiego Urzędu Skarbowego w Lublinie;
4) w województwie lubuskim – Naczelnik Lubuskiego Urzędu Skarbowego w Zielonej Górze;
5) w województwie łódzkim – Naczelnik Łódzkiego Urzędu Skarbowego w Łodzi;
6) w województwie małopolskim – Naczelnik Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie;
7) w województwie mazowieckim – Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie;
8) w województwie opolskim – Naczelnik Opolskiego Urzędu Skarbowego w Opolu;
9) w województwie podkarpackim – Naczelnik Podkarpackiego Urzędu Skarbowego w Rzeszowie;
10) w województwie podlaskim – Naczelnik Podlaskiego Urzędu Skarbowego w Białymstoku;
11) w województwie pomorskim – Naczelnik Pomorskiego Urzędu Skarbowego w Gdańsku;
12) w województwie śląskim – Naczelnik Pierwszego Śląskiego Urzędu Skarbowego w Sosnowcu;
13) w województwie świętokrzyskim – Naczelnik Świętokrzyskiego Urzędu Skarbowego w Kielcach;
14) w województwie warmińsko-mazurskim – Naczelnik Warmińsko-Mazurskiego Urzędu Skarbowego w Olsztynie;
15) w województwie wielkopolskim – Naczelnik Pierwszego Wielkopolskiego Urzędu Skarbowego w Poznaniu;
16) w województwie zachodniopomorskim – Naczelnik Zachodniopomorskiego Urzędu Skarbowego w Szczecinie.

2. W przypadku uzyskiwania przez podatników, o których mowa w ust. 1, dochodów (przychodów):

1) z tytułu wywozu ładunków i pasażerów, przyjętych do przewozu w polskich portach morskich – właściwi miejscowo są naczelnicy urzędów skarbowych wymienieni w ust. 1, ustaleni według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podmiotu świadczącego usługi agenta morskiego;

2) innych niż wymienione w ust. 1 lub w pkt 1 – właściwi miejscowo są naczelnicy urzędów skarbowych wymienieni w ust. 1, ustaleni ze względu na miejsce uzyskania przychodu albo, jeżeli pobór podatku następuje za pośrednictwem płatnika, ze względu na jego miejsce zamieszkania lub adres siedziby.

3. Jeżeli podatnik, o którym mowa w ust. 1, prowadzi działalność gospodarczą na terenie więcej niż jednego województwa albo uzyskuje dochody (przychody), o których mowa w ust. 2, na terenie więcej niż jednego województwa, albo jednocześnie uzyskuje dochody (przychody) z tytułów wymienionych w ust. 1 i 2 na terenie więcej niż jednego województwa, właściwy miejscowo jest Naczelnik Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie, z zastrzeżeniem ust. 4.

4. Jeżeli podatnik, o którym mowa w ust. 1, uzyskuje dochody (przychody) na terenie więcej niż jednego województwa, od których płatnicy pobierają zryczałtowany podatek dochodowy od osób prawnych, właściwi miejscowo są naczelnicy urzędów skarbowych, wymienieni w ust. 1, ustaleni ze względu na miejsce zamieszkania albo adres płatnika.

§ 6. 1. Właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach podatku od spadków i darowizn ustala się:

1) w sprawach dziedziczenia, zapisu zwykłego, dalszego zapisu, zapisu windykacyjnego, polecenia testamentowego, zachowku:
   a) jeżeli przedmiotem nabycia jest nieruchomość, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, prawo do wkładu mieszkaniowego w spółdzielni mieszkaniowej, nieodpłatne użytkowanie nieruchomości lub służebność, a nieruchomości są położone w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego – według miejsca położenia nieruchomości,
   b) jeżeli przedmiotem nabycia jest nieruchomość lub prawa majątkowe wymienione w lit. a i jednocześnie inne prawa majątkowe lub rzeczy ruchome, a nieruchomości są położone w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego – według miejsca położenia nieruchomości,
   c) w przypadkach innych niż wymienione w lit. a i b – według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy, a w przypadku braku takiego miejsca – według ostatniego miejsca jego pobytu;
2) w sprawach darowizny, polecenia darczyńcy, zasiedzenia, nieodpłatnego zniesienia współwłasności, ustanowienia użytkowania i służebności:
   a) jeżeli przedmiotem nabycia jest nieruchomość, użytkowanie wieczyste, spółdzielcze własnościowe prawo do lokalu mieszkalnego, spółdzielcze prawo do lokalu użytkowego, prawo do domu jednorodzinnego w spółdzielni mieszkaniowej, nieodpłatne użytkowanie nieruchomości lub służebność, a nieruchomości są położone w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego – według miejsca położenia nieruchomości,
   b) jeżeli przedmiotem nabycia jest nieruchomość lub prawa majątkowe wymienione w lit. a i jednocześnie inne prawa majątkowe lub rzeczy ruchome, a nieruchomości są położone w terytorialnym zasięgu działania jednego naczelnika urzędu skarbowego – według miejsca położenia nieruchomości,
   c) w przypadkach innych niż wymienione w lit. a i b – według miejsca zamieszkania nabywcy w dniu powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku braku takiego miejsca – według ostatniego miejsca jego pobytu w tym dniu;
3) w sprawach nieodpłatnej renty – według miejsca zamieszkania nabywcy w dniu powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku braku takiego miejsca – według ostatniego miejsca jego pobytu w tym dniu;

4) w sprawach nabycia prawa do wkładu oszczędnościowego wypłacanego na podstawie dyspozycji wkładem na wypadek śmierci lub nabycia jednostek uczestnictwa na podstawie dyspozycji uczestnika funduszu inwestycyjnego otwartego albo specjalistycznego funduszu inwestycyjnego otwartego na wypadek jego śmierci – według ostatniego miejsca zamieszkania, odpowiednio wkładcy lub uczestnika funduszu, a w przypadku braku takiego miejsca – według ostatniego miejsca ich pobytu;
5) w sprawach nabycia, które w całości lub w części dotyczy rzeczy położonych za granicą lub praw majątkowych podlegających wykonaniu za granicą – według miejsca zamieszkania nabywcy w dniu powstania obowiązku podatkowego, a w przypadku braku takiego miejsca – według ostatniego miejsca jego pobytu w tym dniu.

2. W przypadkach określonych w ust. 1 pkt 2 lit. c oraz pkt 5, jeżeli nabywcy, zgodnie z odrębnymi przepisami, składają wspólne zeznanie podatkowe o nabyciu rzeczy lub praw majątkowych – właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania (pobytu) jednego z nabywców.

§ 7. Właściwość miejscową organów podatkowych ustala się w sprawach:

1) opłaty targowej – według miejsca położenia targowiska;
2) opłaty miejscowej i opłaty uzdrowiskowej – według położenia miejscowości, w której jest pobierana opłata;
3) opłaty od posiadania psów – według miejsca zamieszkania osoby fizycznej posiadającej psa;
4) opłaty reklamowej – według miejsca usytuowania tablic reklamowych lub urządzeń reklamowych.

§ 8. W sprawach opodatkowania:

1) podatkiem od czynności cywilnoprawnych, w których właściwość miejscową organu podatkowego ustala się ze względu na siedzibę podatnika, jeżeli podatnikiem jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej,
2) podatkiem od towarów i usług, jeżeli podatnikiem jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej,
3) podatkiem dochodowym od osób fizycznych, w przypadku płatnika będącego spółką wchodzącą w skład podatkowej grupy kapitałowej

– właściwym miejscowo organem podatkowym jest organ właściwy ze względu na siedzibę spółki dominującej w rozumieniu ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2018 r. poz. 1036, z późn. zm.[2)]).

§ 9. 1. Właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta ustala się, z zastrzeżeniem ust. 2 i 3, według:

1) miejsca zamieszkania płatnika lub inkasenta, jeżeli płatnik lub inkasent jest osobą fizyczną;
2) adresu siedziby płatnika lub inkasenta, jeżeli płatnik lub inkasent nie jest osobą fizyczną;
3) miejsca prowadzenia działalności przez płatnika lub inkasenta, jeżeli nie można ustalić właściwości w sposób wskazany w pkt 2.

2. Właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach odpowiedzialności podatkowej notariuszy będących płatnikami podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn ustala się według adresu siedziby kancelarii notarialnej.

3. Właściwość miejscową organów podatkowych w sprawach odpowiedzialności podatkowej płatnika, w przypadku spółki wchodzącej w skład podatkowej grupy kapitałowej, ustala się

[2)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 1162, 1291, 1629, 1669, 1693, 2073, 2159, 2192, 2193, 2212, 2215, 2243, 2244, 2245, 2429 i 2500 oraz z 2019 r. poz. 37.

według siedziby spółki dominującej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych.

§ 10. 1. W sprawach opodatkowania podatkiem od towarów i usług w przypadku, gdy podatnicy nieposiadający siedziby działalności gospodarczej na terytorium kraju, posiadają na tym terytorium stałe miejsce prowadzenia działalności gospodarczej, właściwość organów podatkowych ustala się według tego stałego miejsca prowadzenia działalności.

2. Właściwość miejscową organów podatkowych w przypadkach, o których mowa w art. 33, art. 34, art. 37 ust. 1 i 3 oraz w art. 38 ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2018 r. poz. 2174, z późn. zm.[3)]), ustala się na podstawie przepisów prawa celnego.

§ 11. 1. Jeżeli nie można ustalić właściwości miejscowej w sposób wskazany w przepisach prawa podatkowego, właściwym organem podatkowym jest odpowiednio Naczelnik Trzeciego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście lub Prezydent miasta stołecznego Warszawy, z zastrzeżeniem ust. 2.

2. Jeżeli w sprawach podatku od towarów i usług nie można ustalić właściwości miejscowej w sposób wskazany w przepisach prawa podatkowego, właściwym organem podatkowym jest Naczelnik Drugiego Urzędu Skarbowego Warszawa-Śródmieście.

Rozdział 3

Właściwość miejscowa organów podatkowych w przypadku zaistnienia zdarzenia powodującego zmianę właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego

§ 12. 1. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach należnego za dany rok podatkowy podatku dochodowego:

1) od osób fizycznych dla podatników, którzy zmienili miejsce zamieszkania lub pobytu, wskutek czego właściwy stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy – jest organ podatkowy właściwy według miejsca zamieszkania lub pobytu w ostatnim dniu roku podatkowego, a gdy zamieszkanie lub pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustał przed tym dniem – według ostatniego miejsca zamieszkania lub pobytu na jej terytorium;
2) od osób prawnych dla podatników, którzy zmienili adres siedziby, wskutek czego właściwy stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy – jest organ podatkowy właściwy według adresu siedziby w ostatnim dniu roku podatkowego, za który jest składane zeznanie.

2. Jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami podatnik jest obowiązany do ujawnienia adresu siedziby w odpowiednim rejestrze, przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, gdy nowy adres siedziby został ujawniony w tym rejestrze do końca roku podatkowego, za który jest składane zeznanie.

§ 13. 1. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach zaliczek na podatek dochodowy:

1) od osób fizycznych dla podatników, którzy w trakcie roku podatkowego zmienili miejsce zamieszkania lub pobytu, wskutek czego właściwy stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy – jest organ podatkowy właściwy według miejsca zamieszkania lub pobytu w ostatnim dniu tego okresu rozliczeniowego, a gdy

[3)] Zmiany tekstu jednolitego wymienionej ustawy zostały ogłoszone w Dz. U. z 2018 r. poz. 2193, 2215, 2244, 2354, 2392 i 2433 oraz z 2019 r. poz. 675.

zamieszkanie lub pobyt na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej ustał przed tym dniem – według ostatniego miejsca zamieszkania lub pobytu na jej terytorium;

2) od osób prawnych dla podatników, którzy w trakcie roku podatkowego zmienili adres siedziby, wskutek czego właściwy stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy – jest organ podatkowy właściwy według adresu siedziby w ostatnim dniu tego okresu rozliczeniowego.

2. Jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami podatnik jest obowiązany do ujawnienia adresu siedziby w odpowiednim rejestrze, przepis ust. 1 pkt 2 stosuje się, gdy nowy adres siedziby został ujawniony w tym rejestrze do końca okresu rozliczeniowego.

§ 14. 1. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach rozliczeń podatku od towarów i usług za dany okres rozliczeniowy dla podatników, którzy w trakcie okresu rozliczeniowego zmienili miejsce zamieszkania lub adres siedziby, wskutek czego właściwy stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy – jest organ podatkowy właściwy dla podatnika z tytułu rozliczeń podatku od towarów i usług w ostatnim dniu tego okresu.

2. Jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami podatnik jest obowiązany do ujawnienia adresu siedziby lub miejsca zamieszkania w odpowiednim rejestrze, przepis ust. 1 stosuje się, gdy nowy adres został ujawniony w tym rejestrze do końca okresu rozliczeniowego, którego deklaracja dotyczy.

§ 15. 1. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach rozliczeń podatku akcyzowego za dany okres rozliczeniowy dla podatników, którzy w trakcie okresu rozliczeniowego zmienili miejsce wykonywania czynności, miejsce zamieszkania lub adres siedziby, wskutek czego właściwy stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy – jest organ podatkowy właściwy dla podatnika z tytułu rozliczeń podatku akcyzowego w ostatnim dniu tego okresu.

2. Jeżeli zgodnie z odrębnymi przepisami podatnik jest obowiązany do ujawnienia adresu siedziby lub miejsca zamieszkania w odpowiednim rejestrze, przepis ust. 1 stosuje się, gdy nowy adres został ujawniony w tym rejestrze do końca okresu rozliczeniowego, którego deklaracja dotyczy.

§ 16. W przypadku utraty statusu podatnika w trakcie roku podatkowego przez podatkową grupę kapitałową organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach rozliczeń:

1) podatku dochodowego od osób prawnych, podatku od towarów i usług oraz podatku od czynności cywilnoprawnych, jeżeli podatnikiem jest spółka, która wchodziła w skład podatkowej grupy kapitałowej,

2) podatku dochodowego od osób fizycznych, w przypadku płatnika będącego spółką, która wchodziła w skład podatkowej grupy kapitałowej

– do końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiła utrata statusu podatnika przez podatkową grupę kapitałową, pozostaje organ podatkowy, który był właściwy dla tej grupy.

§ 17. Organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawach podatku od środków transportowych dla podatników, którzy w trakcie roku podatkowego zmienili miejsce zamieszkania lub adres siedziby, wskutek czego właściwy stał się organ podatkowy inny niż dotychczasowy – jest organ podatkowy właściwy według miejsca zamieszkania lub adresu siedziby od pierwszego dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym nastąpiła zmiana miejsca zamieszkania lub adresu siedziby.

Rozdział 4

Właściwość miejscowa organów podatkowych w sprawach stwierdzenia nadpłaty podatków pobieranych przez płatników

§ 18. 1. Organami podatkowymi właściwymi miejscowo w sprawach dotyczących stwierdzenia nadpłaty podatków pobieranych przez płatników, na wniosek podatnika, są:

1) naczelnicy urzędów skarbowych, jeżeli podatki, zgodnie z odrębnymi przepisami, są wpłacane na rachunki urzędów skarbowych, właściwi ze względu na:
   a) miejsce zamieszkania płatnika, jeżeli płatnik jest osobą fizyczną,
   b) adres siedziby płatnika, jeżeli płatnik nie jest osobą fizyczną,
   c) miejsce prowadzenia działalności przez płatnika, jeżeli nie można ustalić właściwości w sposób wskazany w lit. b,
   d) siedzibę spółki dominującej w rozumieniu przepisów ustawy z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych, jeżeli płatnikiem jest spółka wchodząca w skład podatkowej grupy kapitałowej;
2) wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta, marszałek województwa, jeżeli podatki, zgodnie z odrębnymi przepisami, są wpłacane na rachunek jednostki samorządu terytorialnego – właściwy ze względu na miejsce zamieszkania lub adres siedziby płatnika.

2. W przypadku podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego pobieranego przez płatnika właściwe miejscowo w sprawach stwierdzenia nadpłaty są organy podatkowe właściwe dla podatnika z tytułu rozliczeń podatku od towarów i usług oraz podatku akcyzowego.

3. W przypadku podatku od czynności cywilnoprawnych oraz podatku od spadków i darowizn pobieranych przez płatników właściwe w sprawie stwierdzenia nadpłaty są organy podatkowe właściwe miejscowo w sprawach tego podatku.

4. Organami podatkowymi właściwymi miejscowo w sprawach dotyczących stwierdzenia nadpłaty zryczałtowanego podatku dochodowego pobieranego przez płatników, na wniosek będącego nierezydentem podatnika tego podatku, są naczelnicy urzędów skarbowych ustaleni ze względu na miejsce zamieszkania lub adres siedziby płatnika wskazani w:

1) § 4 ust. 1 – w zakresie podatku dochodowego od osób fizycznych;
2) § 5 ust. 1 – w zakresie podatku dochodowego od osób prawnych.

Rozdział 5

Właściwość rzeczowa organów podatkowych w sprawach związanych ze stosowaniem ulg w spłacie podatków

§ 19. 1. Organy podatkowe, które na podstawie odrębnych przepisów są właściwe do poboru podatków, opłat oraz niepodatkowych należności budżetowych, zwanych dalej „podatkami”, są właściwe w sprawach:

1) zwalniania płatników z obowiązku pobrania podatku lub zaliczek na podatek – bez ograniczenia kwoty;
2) ograniczania poboru zaliczek na podatek – bez ograniczenia kwoty;
3) odraczania terminu płatności oraz rozkładania na raty zapłaty podatku – bez ograniczenia kwoty oraz okresu spłaty;
4) odraczania oraz rozkładania na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę lub odsetek określonych w decyzji, o której mowa w art. 164 – bez ograniczenia kwoty oraz okresu spłaty;
5) umarzania w całości lub w części zaległości podatkowych, odsetek za zwłokę lub opłaty prolongacyjnej – bez ograniczenia kwoty.

2. W przypadku gdy zobowiązanie z tytułu podatków określił lub ustalił naczelnik urzędu celno-skarbowego, organem podatkowym właściwym w sprawach określonych w ust. 1 jest

naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika.

3. Organy podatkowe właściwe do orzekania o odpowiedzialności podatkowej płatnika lub inkasenta są również właściwe, w zakresie należności przypadających od płatników lub inkasentów, do:

1) odraczania terminu płatności oraz rozkładania na raty zapłaty podatku – bez ograniczenia kwoty oraz okresu spłaty;
2) odraczania oraz rozkładania na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę – bez ograniczenia kwoty oraz okresu spłaty;
3) umarzania z urzędu podatku lub opłaty prolongacyjnej w przypadkach, o których mowa w art. 238 § 1 pkt 3 i 4 ustawy – bez ograniczenia kwoty.

Rozdział 6

Właściwość rzeczowa organów podatkowych w sprawach odraczania terminów, o których mowa w art. 127 § 1 ustawy

§ 20. W sprawach z zakresu prawa podatkowego powierzonych do wykonania organom podatkowym pierwszej instancji organy te są właściwe do odraczania terminów, o których mowa w art. 128 § 1 ustawy, z zastrzeżeniem § 21.

§ 21. Organem podatkowym właściwym do odroczenia terminu do złożenia informacji, o której mowa w art. 298 § 2 ustawy, jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy dla podatnika w sprawie rozliczenia podatku od towarów i usług.

Rozdział 7

Przepis końcowy

§ 22. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

MINISTER FINANSÓW

UZASADNIENIE

Projekt przedmiotowego rozporządzenia Ministra Finansów stanowi wykonanie upoważnień ustawowych zawartych w art. 75 § 2, art. 78 § 2, art. 128 § 3, art. 191 § 4 i art. 241 § 3 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …), zwanej dalej „Ordynacją podatkową", która z dniem 1 stycznia 2021 r. zastąpi dotychczas obowiązującą ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.). Ustawodawca powyższymi upoważnieniami zobowiązuje lub daje uprawnienie (delegacje ustawowe wynikające z art. 75 § 2 i art. 78 § 2 są delegacjami fakultatywnymi) ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia:

1) właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach niektórych zobowiązań podatkowych lub poszczególnych kategorii podatników, płatników lub inkasentów;
2) właściwości miejscowej organów podatkowych w przypadku zaistnienia zdarzenia powodującego zmianę właściwości miejscowej w trakcie roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego;
3) właściwości miejscowej organów podatkowych w sprawach stwierdzenia nadpłaty w zakresie podatków pobieranych przez płatników;
4) właściwości rzeczowej organów podatkowych w sprawach ulg w spłacie podatków;
5) właściwości rzeczowej organów podatkowych w sprawach odraczania terminów, o których mowa w art. 128 § 1 Ordynacji podatkowej.

Projekt rozporządzenia stanowi zasadniczo powtórzenie przepisów zawartych w obowiązującym do dnia 31 grudnia 2020 r. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 122, z późn. zm.), przy niewielkiej zmianie jego systematyki. Dotychczasowe rozwiązania w zakresie właściwości organów podatkowych w sprawdziły się w praktyce, co przemawia za ich pozostaniem w tym samym kształcie.

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r., tj. w terminie wejścia w życie Ordynacji podatkowej.

Projektowane przepisy pozostają bez wpływu na działalność mikroprzedsiębiorstw oraz małych i średnich przedsiębiorstw.

Projekt rozporządzenia nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Projekt rozporządzenia nie podlega przedstawieniu właściwym organom i instytucjom Unii Europejskiej, w tym Europejskiemu Bankowi Centralnemu.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Zawarte w projekcie ustawy regulacje nie stanowią przepisów technicznych w rozumieniu przepisów rozporządzenia Rady Ministrów z 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm aktów prawnych, w związku z tym projekt rozporządzenia nie będzie podlegał notyfikacji.

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie właściwości organów podatkowych **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Podsekretarz Stanu Filip Świtała **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Dominik Kaczmarski – Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego Tel. (22) 694-3886 dominik.kaczmarski@mf.gov.pl	**Data sporządzenia** **15.05.2019** **Źródło:** 75 § 2, art. 78 § 2, art. 128 § 3, art. 191 § 4 i art. 241 § 3 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) **Nr w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów zakresie działów: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Projekt przedmiotowego rozporządzenia Ministra Finansów stanowi wykonanie upoważnień ustawowych zawartych w art. 75 § 2, art. 78 § 2, art. 128 § 3, art. 191 § 4 i art. 241 § 3 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …), która z dniem 1 stycznia 2021 r. zastąpi dotychczas obowiązującą ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2018 r. poz. 800, z późn. zm.).

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Projekt rozporządzenia stanowi zasadniczo powtórzenie przepisów zawartych w obowiązującym do dnia 31 grudnia 2020 r. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie właściwości organów podatkowych (Dz. U. z 2017 r. poz. 122, z późn. zm.), przy niewielkiej zmianie jego systematyki. Dotychczasowe rozwiązania w zakresie właściwości organów podatkowych w sprawdziły się w praktyce, co przemawia za ich pozostaniem w tym samym kształcie.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Z uwagi na specyfikę regulowanej materii porównanie rozwiązania problemu w innych krajach jest niecelowe.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy, płatnicy, inkasenci (zobowiązani)	Ok.25.500.000 (podatnicy podatków dochodowych).	http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5008832/Informacja http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja	Określenie właściwości w przypadkach określonych w delegacjach ustawowych.
Organy podatkowe – Samorządowe organy podatkowe i organy Krajowej Administracji Skarbowej	**Samorządowe organy podatkowe** gminne organy podatkowe – 2.478, stan na 01.01.2017 r. Starostowie – 314, stan na 01.01.2017 r. Samorządowe Kolegia Odwoławcze – 49 Marszałkowie województwa – 16 Organy Krajowej Administracji Skarbowej	http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/powierzchnia-i-ludnosc-w-przekroju-terytorialnym-w-2017-r-,7,14.html# https://www.bip.gov.pl/subjects/index/6942	Obowiązek stosowania przepisów regulujących przedmiotowe zagadnienie.

	urzędy skarbowe – 400 urzędy celno-skarbowe – 16 (w skład, których wchodzi 45 delegatur i 143 oddziałów celnymi) izby administracji skarbowej – 16 Szef Krajowej Administracji Skarbowej – 1	https://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna	

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.
W celu przeprowadzenia konsultacji publicznych, projekt rozporządzenia zostanie skierowany do zaopiniowania przez: Krajową Radę Doradców Podatkowych.

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	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Regulacja nie ma wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ stanowi, co do zasady, powtórzenie obecnych przepisów.

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,	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							

ceny stałe z …… r.)	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
W ujęciu niepieniężnym	duże przedsiębiorstwa							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne								

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Projekt rozporządzenia nie wywiera wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość oraz na rodzinę, obywateli i gospodarstwa domowe, ponieważ stanowi, co do zasady, powtórzenie obecnych przepisów.

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:	

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne: …	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☒ informatyzacja ☐ zdrowie

Omówienie wpływu	Projekt nie wywiera wpływu na wskazane wyżej obszary.

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Ze względu na zakres regulacji, nie jest przewidywania ewaluacja efektów projektu.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Projekt

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW[1)]

z dnia

w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej

Na podstawie art. 163 § 7 oraz art. 239 § 6 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) zarządza się, co następuje:

§ 1. 1. Rozporządzenie określa szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej.

2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o ustawie, rozumie się przez to ustawę z dnia … – Ordynacja podatkowa.

§ 2. 1. Odsetki za zwłokę są naliczane według wzoru:

$$\frac{Kz \times L \times O}{365} = On = Opz$$

gdzie poszczególne symbole i liczby oznaczają:

Kz – kwotę zaległości,

L – liczbę dni zwłoki,

O – stawkę odsetek za zwłokę w stosunku rocznym,

365 – liczbę dni w roku,

On – kwotę odsetek,

Opz – kwotę odsetek po zaokrągleniu.

2. W przypadku zaległości podatkowej istniejącej w okresach, w których obowiązywały różne stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki są naliczane, według wzoru określonego w ust. 1, odrębnie za każdy z tych okresów. Zaokrągleniu podlega suma odsetek za poszczególne okresy.

§ 3. 1. Odsetki za zwłokę z zastosowaniem obniżonej stawki odsetek za zwłokę są naliczane według wzoru:

[1)] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

$$\frac{Kz \times L \times O_1}{365} = On = Opz$$

gdzie poszczególne symbole i liczby oznaczają:

Kz – kwotę zaległości,

L – liczbę dni zwłoki,

O_1 – obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w stosunku rocznym,

365 – liczbę dni w roku,

On – kwotę odsetek,

Opz – kwotę odsetek po zaokrągleniu.

2. W przypadku zaległości podatkowej istniejącej w okresach, w których obowiązywały różne obniżone stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki są naliczane, według wzoru określonego w ust. 1, odrębnie za każdy z tych okresów. Zaokrągleniu podlega suma odsetek za poszczególne okresy.

§ 4. 1 Opłata prolongacyjna jest naliczana według wzoru:

$$\frac{K \times L \times S}{365} = OP = OPpz$$

gdzie poszczególne symbole i liczby oznaczają:

K – kwotę odroczonego lub rozłożonego na raty podatku, odroczonej lub rozłożonej na raty zaległości podatkowej,

L – liczbę dni, na które odroczono termin płatności podatku lub zapłatę zaległości podatkowej bądź rozłożono na raty zapłatę podatku lub zaległości podatkowej,

S – stawkę opłaty prolongacyjnej,

365 – liczbę dni w roku,

OP – kwotę opłaty prolongacyjnej,

OPpz – kwotę opłaty prolongacyjnej po zaokrągleniu.

2. Przepis ust. 1 stosuje się odpowiednio przy odroczeniu terminu złożenia deklaracji i wpłacie w tym terminie zobowiązania podatkowego.

§ 5. 1. Odsetki za zwłokę są naliczane do dnia, włącznie z tym dniem:

1) zapłaty podatku;
2) wpłacenia podatku osobie uprawnionej do pobierania podatków;
3) potrącenia;
4) przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w związku z wykonaniem umowy, o której mowa w art. 157 § 2 ustawy;

5) wpłacenia przez podatnika równowartości nienależnie otrzymanej kwoty nadpłaty lub kwoty zwrotu podatku oraz otrzymanego oprocentowania;

6) zaliczenia nadpłaty wraz z jej oprocentowaniem lub zwrotu podatku na poczet zaległości podatkowej;

7) złożenia zeznania podatkowego za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, a w przypadku niezłożenia zeznania w terminie, na ostatni dzień terminu złożenia zeznania – od nieuregulowanych w terminie płatności w całości lub w części zaliczek na podatek dochodowy.

2. Przepisy ust. 1 stosuje się odpowiednio do należności innych zobowiązanych niż podatnik.

3. Przepis ust. 1 odnosi się do tej części zobowiązania podatnika, płatnika lub inkasenta, która, wraz z przypadającymi od niej odsetkami za zwłokę, została pokryta w wyniku dokonania czynności wymienionych w tym przepisie.

§ 6. Jeżeli obowiązek zapłaty podatku jest związany z obowiązkiem złożenia deklaracji w rozumieniu art. 13 pkt 4 ustawy, a termin do złożenia deklaracji został odroczony przez organ podatkowy lub przedłużony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, odsetki za zwłokę są naliczane, począwszy od dnia następnego po upływie terminu, do którego odroczono lub przedłużono termin do złożenia deklaracji.

§ 7. 1. W razie złożenia wniosku o umorzenie odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych, odsetki za zwłokę są naliczane do dnia wniesienia wniosku, włącznie z tym dniem.

2. W przypadku wydania decyzji umarzającej odsetki za zwłokę dalsze odsetki za zwłokę od nieuregulowanej zaległości podatkowej są naliczane, począwszy od dnia następującego po dniu wniesienia podania.

§ 8. Jeżeli decyzja odmawiająca umorzenia została doręczona zobowiązanemu:

1) przed upływem dwóch miesięcy od dnia wniesienia wniosku, odsetki za zwłokę są naliczane, począwszy od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku;

2) po upływie dwóch miesięcy od dnia wniesienia wniosku, dalsze odsetki za zwłokę są naliczane z wyłączeniem okresu od dnia następującego po dniu wniesienia wniosku lub upływu terminu płatności, w przypadku wniesienia wniosku przed tym dniem, do dnia doręczenia tej decyzji, włącznie z tym dniem.

§ 9. Od zaległości podatkowych, których zapłata została odroczona lub rozłożona na raty, odsetki za zwłokę są naliczane do dnia wniesienia podania o odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty zaległości podatkowej, włącznie z tym dniem, z zastrzeżeniem § 10.

§ 10. Jeżeli decyzja odmawiająca odroczenia terminu płatności lub rozłożenia na raty zapłaty podatku albo odmawiająca odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej została doręczona zobowiązanemu:

1) przed upływem dwóch miesięcy od dnia wniesienia wniosku, odsetki za zwłokę są naliczane, począwszy od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku;
2) po upływie dwóch miesięcy od dnia wniesienia wniosku, dalsze odsetki za zwłokę są naliczane z wyłączeniem okresu od dnia następującego po dniu wniesienia wniosku lub upływu terminu płatności, w przypadku wniesienia wniosku przed tym dniem, do dnia doręczenia tej decyzji, włącznie z tym dniem.

§ 11. Opłata prolongacyjna jest naliczana w przypadku:

1) wydania decyzji o odroczeniu terminu płatności lub o rozłożeniu na raty zapłaty podatku – od dnia następującego po upływie terminu płatności podatku;
2) wydania decyzji o odroczeniu lub rozłożeniu na raty zapłaty zaległości podatkowej – od dnia następującego po dniu, w którym złożono wniosek w tej sprawie.

§ 12. 1. W przypadku wydania decyzji o rozłożeniu na raty zapłaty podatku lub zaległości podatkowej opłata prolongacyjna jest naliczana odrębnie od każdej raty przypadającej do zapłaty.

2. Opłata prolongacyjna jest naliczana za okres do dnia upływu odroczonego terminu płatności podatku lub zaległości podatkowej albo terminu zapłaty poszczególnych rat podatku lub zaległości podatkowej.

3. Zapłata odroczonego podatku lub zaległości podatkowej albo rozłożonego na raty podatku lub zaległości podatkowej, przed upływem terminu płatności, nie stanowi podstawy do obniżenia wysokości opłaty prolongacyjnej.

4. Zapłata opłaty prolongacyjnej przed upływem terminu płatności nie stanowi podstawy do obniżenia jej wysokości.

§ 13. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

MINISTER FINANSÓW

UZASADNIENIE

Projektowane rozporządzenie stanowi wykonanie delegacji ustawowej z art. 163 § 7 oraz art. 239 § 6 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …), upoważniające ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, szczegółowych zasad naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej.

Projektowane rozporządzenie zastąpi obecnie obowiązujące w tym zakresie – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłat prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. poz. 1373).

Przedmiotowe rozporządzenie nie reguluje zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, gdyż zagadnienie to zostanie unormowane odrębnym aktem wykonawczym wydanym przez Ministra Finansów w sprawie zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, wydanym na podstawie upoważnienia ustawowego wynikającego z art. 321 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Pomimo przeprowadzonych zmian w nowej Ordynacji podatkowej w zakresie zaległości podatkowych i odsetek za zwłokę, jak i ulgach w spłacie, czyli instytucjach objętych przedmiotowym aktem wykonawczym, postanowienia wynikające z obowiązującego rozporządzenia w pełni korespondują z uregulowaniami wynikającymi z nowej ordynacji podatkowej.

Biorąc pod uwagę fakt, że obowiązujące rozporządzenie sprawdziło się w praktyce i jak wyżej wskazano w pełni odpowiada wymaganiom określonym w nowej Ordynacji podatkowej, zapisy projektu rozporządzenia stanowią, co do zasady, powtórzenie przepisów zawartych w ww. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w części regulującej odsetki za zwłokę i opłatę prolongacyjną. Projekt nie zawiera regulacji dotyczącej stosowania podwyższonej stawki odsetek za zwłokę, ponieważ nowa Ordynacja podatkowa nie wprowadziła podwyższonej stawki odsetek za zwłokę.

Ocena przewidywanego wpływu projektu rozporządzenia na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców

Mając na uwadze, że treść projektu rozporządzenia odpowiada aktualnemu rozporządzeniu normującemu ten sam przedmiot, przedmiotowy projekt rozporządzenia nie spowoduje zmiany sytuacji mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców.

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. – równocześnie z dniem wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt rozporządzenia nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.
Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej – materia regulowana przedmiotowym rozporządzeniem nie jest objęta zakresem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** **Ministerstwo Finansów** **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Filip Świtała – Podsekretarz Stanu **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Dominik Kaczmarski – Dyrektor w Departamencie Systemu Podatkowego	**Data sporządzenia** **15.05.2019** **Źródło:** Upoważnienie zawarte w art. 163 § 7 oraz art. 239 § 6 ustawy z dnia ... – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) **Nr w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów zakresie działów: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wejdzie w życie nowa ustawa – Ordynacja podatkowa, która zastąpi obecnie obowiązującą. Potrzeba wydania rozporządzenia w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, wynika z obligatoryjnego nakazu wykonania delegacji ustawowej określonego w art. 163 § 7 oraz art. 239 § 6 u ustawy.
Normy projektowanego aktu ogólnego prawa podatkowego, regulują precyzyjnie zasady naliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowej. Równocześnie przepisy nowej Ordynacji podatkowej szczegółowo określają zasady udzielania ulg w spłacie, w tym odroczenia terminu płatności i rozłożenia płatności podatku na raty. W przypadku zastosowania tych rodzajów ulg ustalana jest opłata prolongacyjna. Projekt określa wysokość tej opłaty, termin jej płatności i przypadki gdy nie ustala się tej należności.
Ustawodawca pozostawia ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych ustalenie w formie aktu wykonawczego zasady naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjne.
Wobec powyższego konieczne wykonanie tej obligatoryjnej delegacji do wydania rozporządzenia normującego przedmiotowe zagadnienia.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rekomendowanym rozwiązaniem jest wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej. Wskazane rozporządzenie szczegółowo określa zasady naliczania odsetek przy uwzględnieniu sposobu wygasania zobowiązań podatkowych, przypadki stosowania ulg w spłacie oraz odroczenia terminu złożenia deklaracji oraz sposób naliczania opłaty prolongacyjnej mając na uwadze w szczególności sposoby wygasania zobowiązań podatkowych oraz przypadki stosowania ulg w spłacie.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Z uwagi na specyfikę regulowanej materii porównanie rozwiązania problemu w innych krajach jest niecelowe.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy, płatnicy, inkasenci (zobowiązani)	Ok.25.500.000 (podatnicy podatków dochodowych).	http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5008832/Informacja http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja	Obowiązek wpłaty odsetek za zwłokę od nieterminowego regulowania należności budżetowych. Ustalanie opłaty prolongacyjnej będzie miało zastosowanie w stosunku do zobowiązanych, którym płatność podatku zostanie odroczona lub rozłożona na raty.
Organy podatkowe – Samorządowe organy podatkowe i organy Krajowej Administracji Skarbowej	**Samorządowe organy podatkowe** gminne organy podatkowe – 2.478, stan na 01.01.2017 r. Starostowie – 314, stan na 01.01.2017 r.	http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/powierzchnia-i-ludnosc-w-przekroju-terytorialnym-w-	Na konto organów podatkowych wpłacane są odsetki za zwłokę za nieterminowe regulowanie należności budżetowych. Organ podatkowy rozkładający płatność podatku na raty lub odraczając termin jego

	Samorządowe Kolegia Odwoławcze – 49 Marszałkowie województwa – 16 **Organy Krajowej Administracji Skarbowej** urzędy skarbowe – 400 urzędy celno-skarbowe – 16 (w skład, których wchodzi 45 delegatur i 143 oddziałów celnymi) izby administracji skarbowej – 16	2017-r-,7,14.html# https://www.bip.gov.pl/subjects/index/6942 https://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna	płatności, ustala w stosunku do należności, do której zastosowano wskazane ulgi podatkowe, opłatę prolongacyjną.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt rozporządzenia jednocześnie z przekazaniem do uzgodnień międzyresortowych zostanie umieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny, zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.).

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	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Regulacja nie ma wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ stanowi co do zasady, powtórzenie obecnych przepisów.

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							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne								
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	W ujęciu niepieniężnym projekt rozporządzenia nie ma wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość.							

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:	

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne: …	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☐ informatyzacja ☐ zdrowie
Omówienie wpływu		

11.Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Projektowane rozporządzenie powinno wejść w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Nie jest przewidziana ewaluacja projektu.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak załączników.

Projekt

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW[1)]

z dnia

w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa

Na podstawie art. 247 § 2 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) zarządza się, co następuje:

§ 1. 1. Płatnikom i inkasentom przysługuje wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków, wynoszące:

1) 0,3% kwoty podatków pobranych przez płatników,

2) 0,1% kwoty podatków pobranych przez inkasentów

– na rzecz budżetu państwa.

2. Kwota należnego wynagrodzenia, o którym mowa w ust. 1, jest potrącana z kwoty podatków pobranych przez płatników lub inkasentów.

§ 2. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

MINISTER FINANSÓW

[1)] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

UZASADNIENIE

Projektowane rozporządzenie stanowi wykonanie delegacji ustawowej z art. 247 § 2 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …), upoważniającej ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wysokości wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa, w relacji do kwoty pobranych podatków, oraz tryb pobrania wynagrodzenia. Wydając przedmiotowe rozporządzenie minister właściwy do spraw finansów publicznych winien wziąć pod uwagę rodzaj pełnionej funkcji, zakres zadań związanych z obliczeniem i poborem podatku, a także to, że kwota należnego wynagrodzenia powinna być potrącona z kwoty podatku pobranego przez płatnika lub inkasenta.

Projektowane rozporządzenie zastąpi obowiązujące obecnie w tym zakresie – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa (Dz. U. poz. 2154).

Obowiązujące rozporządzenie sprawdziło się w praktyce i w pełni odpowiada wymaganiom określonym w nowej Ordynacji podatkowej.
Biorąc pod uwagę powyższe, zapisy projektu rozporządzenia stanowią powtórzenie przepisów zawartych w ww. rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r.

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. – równocześnie z dniem wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt rozporządzenia nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej – materia regulowana przedmiotowym rozporządzeniem nie jest objęta zakresem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Mając na uwadze art. 66 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, z późn. zm.) przewiduje się, że projektowane rozporządzenie nie wpłynie na działalność mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców.

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Podsekretarz Stanu Filip Świtała **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Dominik Kaczmarski – Dyrektor w Departamencie Systemu Podatkowego	**Data sporządzenia** **15.05.2019** **Źródło:** Upoważnienie zawarte w art. 247 § 2 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …). **Nr w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów zakresie działów: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wejdzie w życie nowa ustawa – Ordynacja podatkowa, która zastąpi obecnie obowiązującą ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2018 r. poz. 800, z późn. zm). Potrzeba wydania rozporządzenia w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa, wynika z obowiązku wykonania delegacji ustawowej określonej w art. 247 § 2 projektu ustawy.

Przepisy nowej Ordynacji podatkowej szczegółowo normują w rozdziale 10 działu II, kwestie odpowiedzialności płatnika i inkasenta za niewykonanie obowiązków wynikających odpowiednio z art. 9 i 10 projektu tej ustawy. Nie regulują natomiast szczegółowo, realizacji dla tych grup zobowiązanych ustawowego uprawnienia w postaci wynagrodzenia, przysługującego za zgodne z prawem wypełnianie ciążących na nich obowiązków podatkowych.

Wobec powyższego, wykonując delegacje ustawową, konieczne jest uregulowanie przedmiotowej kwestii w formie rozporządzenia.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rekomendowanym rozwiązaniem jest wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa.

Projekt rozporządzenia stanowi powtórzenie przepisów zawartych w obecnie obowiązującym rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 10 grudnia 2015 r. w sprawie wynagrodzenia płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa (Dz. U. poz. 2154). Przedmiotowy akt wykonawczy dopełnia postanowienia nowej Ordynacji podatkowej w zakresie ustanowienia uprawnienia dla płatników i inkasentów, w postaci wynagrodzenia z tytułu terminowego wpłacania podatków pobranych na rzecz budżetu państwa.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Z uwagi na specyfikę regulowanej materii porównanie rozwiązania problemu w innych krajach jest niecelowe.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Płatnicy i inkasenci	-		Określa wynagrodzenie płatników i inkasentów pobierających podatki na rzecz budżetu państwa.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Z uwagi na brak zmian merytorycznych oraz dostosowujący charakter niniejszego rozporządzenia nie przewiduje się przeprowadzenia konsultacji publicznych.

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	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Regulacja nie ma wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ stanowi powtórzenie obecnych przepisów.

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							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne								

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wejście w życie niniejszego rozporządzenia nie będzie miało wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na działalność mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw. Pozostaje również bez wpływu na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.

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: Przedmiotowy projekt nie przewiduje zmiany obciążeń regulacyjnych.	

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne: …	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☐ informatyzacja ☐ zdrowie

Omówienie wpływu	Nie dotyczy.

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Projektowane rozporządzenie powinno wejść w życie 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Nie jest przewidziana ewaluacja projektu.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak załączników.

Projekt

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW[1)]

z dnia

w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej

Na podstawie art. 301 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) zarządza się, co następuje:

§ 1. Organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej przekazują Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, na jego żądanie, informacje o umowach zawartych z:

1) nierezydentami w rozumieniu prawa dewizowego;
2) osobami lub jednostkami wymienionymi w art. 298 § 1 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa.

§ 2. 1. Informacje podatkowe przekazywane przez organy lub jednostki wymienione w § 1 zawierają następujące dane: imię i nazwisko lub nazwę (firmę) kontrahenta, datę zawarcia umowy oraz wartość jej przedmiotu.

2. Informacje są przekazywane w terminie 30 dni od dnia doręczenia żądania.

§ 3. Przekazywanie informacji następuje w sposób i na zasadach przewidzianych dla dokumentów zawierających informacje niejawne, którym nadano klauzulę „zastrzeżone” w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych.

[1)] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

§ 4. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

MINISTER FINANSÓW

w porozumieniu:

MINISTER OBRONY NARODOWEJ

MINISTER SPRAW WEWNĘTRZNYCH I ADMINISTRACJI

UZASADNIENIE

Projektowane rozporządzenie stanowi wykonanie delegacji ustawowej z art. 301 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …), upoważniającej ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w porozumieniu z Ministrem Obrony Narodowej, ministrem właściwym do spraw wewnętrznych oraz ministrem właściwym do spraw administracji publicznej w drodze rozporządzenia:

a) organów podatkowych, które mogą żądać przekazywania informacji, o których mowa w art. 298 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, od organów lub jednostek podległych tym ministrom,
b) zakresu i terminu przekazywania tych informacji, w tym dane identyfikujące strony zawartej umowy,
c) trybu przekazywania tych informacji

– zapewniając szczególną ochronę informacji w nich zawartych oraz mając na uwadze ograniczenie liczby organów podatkowych właściwych do żądania przekazania informacji.

Projektowane rozporządzenie zastąpi obowiązujące obecnie w tym zakresie – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia z dnia 14 lutego 2003 r. w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 834).

Podobnie jak na mocy obecnie obowiązującego ww. rozporządzenia z dnia 14 lutego 2003 r. organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej zobowiązane będą do przekazywania informacji o umowach zawartych z:

1) nierezydentami w rozumieniu prawa dewizowego;
2) osobą prawną, jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą.

W wyniku rozszerzenia, w stosunku do obecnie obowiązującej delegacji ustawowej, ograniczeniu ulegnie liczba organów podatkowych właściwych do żądania przekazania informacji. Zgodnie z zaproponowanym w projekcie rozwiązaniem, organem właściwym do realizacji tego uprawnienia w imieniu pozostałych organów podatkowych, będzie wyłącznie Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Zauważyć jednak należy, że zgodnie z art. 11 ust. 7 ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2019 r. poz. 768), minister właściwy do spraw finansów publicznych może wyznaczyć, w drodze rozporządzenia, organ KAS do wykonywania niektórych zadań KAS oraz określić terytorialny zasięg jego działania, mając na względzie sprawne i efektywne wykonywanie zadań KAS.

Biorąc pod uwagę powyższe przedmiotowe uprawnienie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, minister właściwy do spraw finansów publicznych, będzie mógł „przesunąć” do innego lub innych organów Krajowej Administracji Skarbowej.

Nie uległy zmianie, do obecnie obowiązujących, regulacje dotyczące danych jakie powinny zawierać przekazywane informacje podatkowe (imię i nazwisko lub nazwę (firmę) kontrahenta, datę zawarcia umowy oraz wartość jej przedmiotu), jak i termin ich przekazywania (30 dni od dnia doręczenia żądania).

Nie zmieniają się również zasady przekazywania informacji podatkowych. Tak jak ma to miejsce obecnie, przekazywanie informacji następuje w sposób i na zasadach przewidzianych dla dokumentów zawierających informacje niejawne, którym nadano klauzulę „zastrzeżone" w rozumieniu przepisów o ochronie informacji niejawnych.

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. – równocześnie z dniem wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt rozporządzenia nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Wstępna ocena zgodności z prawem Unii Europejskiej – materia regulowana przedmiotowym rozporządzeniem nie jest objęta zakresem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.) projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Mając na uwadze art. 66 ust. 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, z późn. zm.) przewiduje się, że projektowane rozporządzenie nie wpłynie na działalność mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców.

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** Minister Obrony Narodowej, minister właściwy do spraw wewnętrznych oraz minister właściwy do spraw administracji publicznej **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Podsekretarz Stanu Filip Świtała **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Dominik Kaczmarski–Dyrektor w Departamencie Systemu Podatkowego	**Data sporządzenia** **15.05.2019** **Źródło:** Upoważnienie zawarte w art. 301 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …). **Nr w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów zakresie działów: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wejdzie w życie nowa ustawa – Ordynacja podatkowa, która zastąpi obecnie obowiązującą ustawę z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. 2018 r. poz. 800, z późn. zm.). Potrzeba wydania rozporządzenia w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej, wynika z obowiązku wykonania delegacji ustawowej określonej w art. 301 projektu ustawy.
Projektowane rozporządzenie zastąpi obowiązujące obecnie w tym zakresie – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia z dnia 14 lutego 2003 r. w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej (Dz. U. z 2018 r. poz. 834).

Podobnie jak na mocy obecnie obowiązującego ww. rozporządzenia z dnia 14 lutego 2003 r. organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej zobowiązane będą do przekazywania informacji o umowach zawartych z:

1) nierezydentami w rozumieniu prawa dewizowego;
2) osobą prawną, jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej oraz osobą fizyczną prowadzącą działalność gospodarczą.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rekomendowanym rozwiązaniem jest wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie informacji podatkowych przekazywanych przez organy lub jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej. Wskazane rozporządzenie szczegółowo określa zasady przekazywania przez organy i jednostki podległe tym ministrom, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej, na jego żądanie, informacji o umowach zawartych z nierezydentami w rozumieniu prawa dewizowego oraz z osobami lub jednostkami wymienionymi w art. 298 § 1 projektu ustawy.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Z uwagi na specyfikę regulowanej materii porównanie rozwiązania problemu w innych krajach jest niecelowe.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Organy i jednostki podległe Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej	-		Obowiązek przekazania na żądanie Szefa Krajowej Administracji Skarbowej informacji o umowach z nierezydentami w rozumieniu prawa dewizowego oraz z osobami lub jednostkami wymienionymi w wyżej powołanym art. 294 § 1 projektu ustawy

Szef Krajowej Administracji Skarbowej	1		Uprawniony do wystąpienia do organów i jednostek podległych Ministrowi Obrony Narodowej, ministrowi właściwemu do spraw wewnętrznych oraz ministrowi właściwemu do spraw administracji publicznej z żądaniem przekazania informacji o umowach zawartych z wyżej wskazanymi podmiotami.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Z uwagi na brak zmian merytorycznych oraz dostosowujący charakter niniejszego rozporządzenia nie przewiduje się przeprowadzenia konsultacji publicznych.

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	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Regulacja nie ma wpływu na sektor finansów publicznych, w tym budżet państwa i budżety jednostek samorządu terytorialnego, ponieważ stanowi co do zasady, powtórzenie obecnych przepisów.

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							
	sektor mikro-, małych i średnich							

	przedsiębiorstw	
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe	
Niemierzalne		

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wejście w życie niniejszego rozporządzenia nie będzie miało wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość, w tym na działalność mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw. Pozostaje również bez wpływu na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.

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:	

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne: …	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☐ informatyzacja ☐ zdrowie

Omówienie wpływu	

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Projektowane rozporządzenie powinno wejść w życie 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Nie jest przewidziana ewaluacja projektu.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak załączników.

Projekt

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW[1)]

z dnia

w sprawie zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach

Na podstawie art. 321 § 5 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie określa zakres informacji, które muszą być zawarte w rachunkach.

§ 2. 1. Rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi zawiera co najmniej:

1) imiona i nazwiska (nazwę albo firmę) oraz adresy sprzedawcy i kupującego bądź wykonawcy i usługobiorcy;
2) datę wystawienia i numer kolejny rachunku;
3) określenie rodzaju i ilości towarów lub wykonanych usług oraz ich ceny jednostkowe;
4) ogólną sumę należności wyrażoną liczbowo i słownie.

2. W przypadku gdy oryginał rachunku uległ zniszczeniu albo zaginął, ponownie wystawiony rachunek zawiera również wyraz „DUPLIKAT” oraz datę jego ponownego wystawienia.

3. Przepisów ust. 1 i 2 nie stosuje się do faktur wystawianych przez podatników podatku od towarów i usług.

§ 3. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

MINISTER FINANSÓW

[1)] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

UZASADNIENIE

Projektowane rozporządzenie stanowi wykonanie delegacji ustawowej zawartej w art. 321 § 5 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …), upoważniającej ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach. Wydając przedmiotowy akt wykonawczy minister właściwy do spraw finansów publicznych winien uwzględnić w szczególności dane identyfikujące sprzedawcę i kupującego, wykonawcę i usługobiorcę oraz oznaczenie wartości i rodzaju transakcji.

Projektowane rozporządzenie zastąpi obowiązujące obecnie w tym zakresie rozporządzenie Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłat prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. poz. 1373, z późn. zm.).
Przedmiotowy akt wykonawczy nie normuje naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, gdyż kwestie te zostały uregulowane odrębnym projektem rozporządzenia przygotowanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, wykonującego upoważnienie ustawowe wynikające z art. 163 § 7 oraz art. 239 § 6 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Przepisy nowej Ordynacji podatkowej regulujące normujące wystawianie rachunków, są co do zasady powtórzeniem zapisów wynikających z obowiązującej Ordynacji podatkowej Jedyna zmiana dotyczy terminu wystawienia rachunku – było 7 dni, jest 15 dni.
Biorąc pod uwagę powyższe, jak również fakt, że obowiązujące rozporządzenie sprawdziło się w praktyce i w pełni koresponduje z niezmienionymi w tym zakresie regulacjami określonym w nowej Ordynacji podatkowej, zapisy przedmiotowego projektu rozporządzenia stanowią powtórzenie przepisów zawartych w rozporządzeniu Ministra Finansów z 22 sierpnia 2005 r. w części dotyczącej zasad wystawiania rachunków.

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. – równocześnie z dniem wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Stosownie do art. 66 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, z późn. zm.), projektowane rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, pozostaje bez wpływu na działalność mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców. Projektowane rozporządzenie jest zgodne z przepisami ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt rozporządzenia nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Projektowane regulacje nie stoją w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r.

poz. 1006, z późn. zm.), z chwilą przekazania do uzgodnień członków Rady Ministrów, projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** Ministerstwo Finansów **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Podsekretarz Stanu Filip Świtała **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** 22 694 38 86 dominik.kaczmarski@mf.gov.pl	**Data sporządzenia** **15.05.2019** **Źródło:** Upoważnienie zawarte w art. 321 § 5 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …). **Nr w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów zakresie działów: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wejdzie w życie nowa ustawa – Ordynacja podatkowa, która zastąpi obecnie obowiązującą. Potrzeba wydania rozporządzenia w sprawie zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach, wynika z obowiązku wykonania delegacji ustawowej określonej w art. 321 § 5 projektu ustawy. Przepisy nowej Ordynacji podatkowej podobnie jak obowiązujący akt ogólnego prawa podatkowego, określa zasady wystawiania rachunków, pozostawiając do uregulowania w formie aktu wykonawczego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, zakres informacji, które muszą być zawarte w rachunkach.
Biorąc pod uwagę powyższe konieczne jest uregulowanie przedmiotowej kwestii w wydanym rozporządzeniu.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rekomendowanym rozwiązaniem jest wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach.
Przedmiotowe rozporządzenie szczegółowo określa zakres informacji jakie winny zawierać wystawiane przez zobowiązanych rachunki, uwzględniając w szczególności dane identyfikujące sprzedawcę i kupującego, wykonawcę i usługobiorcę oraz oznaczenie wartości i rodzaju transakcji.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Z uwagi na specyfikę regulowanej materii porównanie rozwiązania problemu w innych krajach jest niecelowe.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podmioty zobowiązane do wystawiania rachunków	Wielkość trudna do oszacowania		Podmioty prowadzące działalność gospodarczą obowiązane do wystawiania rachunków.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt rozporządzenia zostanie zamieszczony na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji (www.rcl.gov.pl).
W celu przeprowadzenia konsultacji publicznych, projekt rozporządzenia zostanie przesłany do zaopiniowania przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych. Z przeprowadzonych konsultacji zostanie sporządzony raport.

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	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wejście w życie przepisów zawartych w rozporządzeniu nie pociąga za sobą obciążenia sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

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							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne								

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wejście w życie niniejszego rozporządzenia nie będzie miało wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość w tym na działalność mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw. Pozostaje również bez wpływu na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.

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: Ułatwia dokumentowanie sprzedaży przez podmioty nieobowiązane do wystawiania faktur.	

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne: …	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☐ informatyzacja ☐ zdrowie
Omówienie wpływu		

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Projektowane rozporządzenie powinno wejść w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Nie jest przewidziana ewaluacja projektu.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak załączników.

Projekt

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW[1)]

z dnia

w sprawie utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania podatkowego

Na podstawie art. 378 § 7 i art. 396 § 5 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …) zarządza się, co następuje:

§ 1. Rozporządzenie określa:

1) rodzaje urządzeń i środków technicznych służących do utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania podatkowego;
2) sposób przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów obrazu lub dźwięku;
3) sposób i tryb udostępniania stronie zapisu obrazu lub dźwięku;
4) sposób i tryb przekazywania stronie kopii zapisu obrazu lub dźwięku.

§ 2. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

1) informatycznym nośniku danych – należy przez to rozumieć nośnik danych, o którym mowa w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 700, 730 i 848);
2) laboratorium – należy przez to rozumieć instytucję naukową lub specjalistyczną, wyspecjalizowaną jednostkę organizacyjną Krajowej Administracji Skarbowej oraz biegłego mającego wiadomości specjalne, wymagane dla sporządzenia kopii zapisu albo odzyskania zapisu w przypadku uszkodzenia zapisanego nośnika lub samego zapisu;
3) nośniku analogowym – należy przez to rozumieć nośnik, na którym możliwe jest utrwalenie zapisu analogowego, w szczególności kasetę magnetofonową, kasetę magnetowidową lub minikasetę DV;

[1)] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

4) nośniku pierwotnym – należy przez to rozumieć informatyczny nośnik danych lub nośnik analogowy, na którym utrwalono zapis obrazu lub dźwięku podczas przesłuchania strony lub świadka;
5) nośniku wtórnym – należy przez to rozumieć informatyczny nośnik danych, umożliwiający jednokrotne nagranie, na który po zakończeniu czynności przesłuchania strony lub świadka skopiowano zapis z nośnika pierwotnego;
6) nośniku kopii – należy przez to rozumieć nośnik, na który skopiowano zapis z nośnika pierwotnego albo wtórnego, inny niż nośnik, o którym mowa w pkt 5;
7) zapisanym nośniku – należy przez to rozumieć nośnik pierwotny, nośnik wtórny lub nośnik kopii;
8) podmiocie uprawnionym – należy przez to rozumieć stronę, reprezentanta strony i pełnomocnika;
9) zaawansowanym podpisie elektronicznym – należy przez to rozumieć podpis, o którym mowa w art. 3 pkt 11 rozporządzenia Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 910/2014 z dnia 23 lipca 2014 r. w sprawie identyfikacji elektronicznej i usług zaufania w odniesieniu do transakcji elektronicznych na rynku wewnętrznym oraz uchylającego dyrektywę 1999/93/WE (Dz. Urz. UE L 257 z 28.08.2014, str. 73);
10) zapisie – należy przez to rozumieć utrwalenie obrazu lub dźwięku przesłuchania na odległość strony lub świadka dla celów postępowania podatkowego, lub postępowania szczególnego;
11) zapisie cyfrowym – należy przez to rozumieć zapis w postaci ciągu liczbowego;
12) zapisie analogowym – należy przez to rozumieć zapis niebędący zapisem cyfrowym.

§ 3. 1. Do utrwalania obrazu lub dźwięku przesłuchania na odległość strony lub świadka dla celów postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego używa się urządzeń i środków technicznych, utrwalających zapis na nośnikach analogowych lub informatycznych nośnikach danych.

2. Zapis utrwalany jest na nośnikach umożliwiających przechowywanie danych przez okres niezbędny dla prawidłowego przeprowadzenia postępowania podatkowego, postępowania szczególnego, postępowania w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie, jeżeli przepisy ustaw dopuszczają wykorzystanie zapisu w tych postępowaniach.

§ 4. 1. Dla każdego zapisanego nośnika sporządza się metrykę identyfikacyjną, zwaną dalej „metryką”. Wzór metryki jest określony w załączniku do rozporządzenia.

2. Metrykę opatruje się numerem nadanym zgodnie z kolejnością wykonywania zapisów i ich kopii w danym postępowaniu podatkowym lub postępowaniu szczególnym.
3. Numer metryki i oznaczenie postępowania podatkowego, lub postępowania szczególnego umieszcza się na powierzchni przeznaczonej do opisywania zapisanego nośnika, o ile nośnik ten ją posiada.
4. Metrykę sporządza się w oryginale i kopiach.
5. Oryginał metryki przechowuje się w aktach postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego.
6. Kopię metryki przechowuje się wraz z zapisanym nośnikiem w tym samym opakowaniu.
7. W przypadku zapisanego nośnika będącego informatycznym nośnikiem danych w metryce umieszcza się sumę kontrolną każdego pliku wchodzącego w skład zapisu lub do oryginału i kopii metryki dołącza się wydruk zawierający sumę kontrolną każdego pliku wchodzącego w skład zapisu. Adnotację o dołączeniu wydruków umieszcza się w polu „Sumy kontrolne” metryki.
8. Jeżeli w toku postępowania podatkowego, lub postępowania szczególnego sporządzono więcej niż trzy metryki, do akt postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego dołącza się wykaz metryk wskazujący w szczególności ich numery, daty sporządzenia, rodzaj zapisanego nośnika, rodzaj utrwalonego przesłuchania i numer karty w aktach postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego, na której znajduje się metryka.

§ 5. 1. Kopię zapisu cyfrowego wykonuje się w tym samym formacie, w którym utrwalono zapis na nośniku pierwotnym lub wtórnym, bez dzielenia plików ani wprowadzania jakichkolwiek zmian w stosunku do zapisu zarejestrowanego podczas utrwalonego przesłuchania strony lub świadka.
2. Zapis cyfrowy uznaje się za skopiowany, jeśli każda suma kontrolna skopiowanego pliku jest zgodna z sumą kontrolną pliku, którego kopiowania dokonano.
3. Zapis analogowy można skopiować również poprzez konwersję do formy cyfrowej w sposób zapewniający uzyskanie możliwie najlepszej jakości zapisu cyfrowego.

§ 6. 1. Nośnik pierwotny należy opakować, zabezpieczyć odciskiem pieczęci organu podatkowego, w którym prowadzone jest przesłuchanie strony lub świadka i umieścić na opakowaniu informacje wskazujące oznaczenie postępowania podatkowego, lub

postępowania szczególnego, numer metryki, datę opakowania oraz imię, nazwisko i stanowisko służbowe osoby dokonującej opakowania.

2. Każde otwarcie i ponowne zamknięcie opakowania nośnika pierwotnego należy odnotować w metryce, wskazując osobę dokonującą otwarcia lub zamknięcia opakowania oraz datę i miejsce dokonania tej czynności.

3. Nośnik pierwotny niewymagający przekazania do laboratorium lub zwrócony z laboratorium przechowuje się jako załącznik do akt postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego.

§ 7. 1. Jeżeli nośnik pierwotny będący informatycznym nośnikiem danych jest dostosowany do wielokrotnego nagrywania i kasowania zapisów, po zakończeniu utrwalanego przesłuchania strony lub świadka zapis można skopiować na nośnik wtórny. Zapis należy skopiować na nośnik wtórny, jeżeli nie można dokonać czynności określonych w § 6 ust. 1.

2. Do nośnika wtórnego przepis § 6 stosuje się odpowiednio.

3. Po prawidłowym skopiowaniu zapisu na nośnik wtórny dopuszczalne jest użycie nośnika pierwotnego do utrwalenia innych czynności, nawet jeśli łączy się to z uszkodzeniem lub utratą istniejącego na nim zapisu. W takim przypadku metrykę nośnika pierwotnego dołącza się do akt postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego po zamieszczeniu w niej adnotacji o przeznaczeniu tego nośnika do zarejestrowania innych czynności. Do nośnika pierwotnego nie stosuje się wówczas § 6.

4. Jeżeli nośnik pierwotny potrzebuje czynności, których wykonanie wymaga wiadomości specjalnych, po opakowaniu przekazuje się go wraz z metryką do laboratorium, które sporządza w metryce adnotacje o wykonanych czynnościach oraz zgodności cech nośnika i zapisu z cechami opisanymi w metryce.

§ 8. 1. Przy każdorazowym wykonywaniu kopii, zapis powinien być kopiowany bezpośrednio z nośnika pierwotnego albo wtórnego, chyba że nie jest to możliwe z powodu utraty lub uszkodzenia tego nośnika lub utrwalonego na nim zapisu; w takim przypadku wykonuje się kopie z kopii bezpieczeństwa lub kopii sporządzonej na potrzeby postępowania podatkowego, lub postępowania szczególnego.

2. Każde wykonanie kopii odnotowuje się w metryce nośnika, z którego skopiowano zapis. Dane dotyczące kopiowania umieszcza się w metryce nośnika, na który skopiowano zapis. Wpisów w metrykach dokonuje osoba dokonująca kopiowania.

§ 9. 1. Kopię zapisu sporządza pracownik organu podatkowego, upoważniony przez organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe lub postępowania szczególne.

2. Kopię zapisu sporządza się w laboratorium:

1) w przypadku, gdy jej wykonanie przez podmiot, o którym mowa w ust. 1, nie jest możliwe, łączy się z nadmiernymi trudnościami lub grozi zniszczeniem bądź zniekształceniem zapisu;
2) na wniosek podmiotu uprawnionego do jej otrzymania.

3. Kopię zapisu można wykonać w laboratorium, jeżeli zapewni to lepszą jakość skopiowanego zapisu.

4. W przypadku, gdy kopiowania dokonuje się na wniosek podmiotu uprawnionego do otrzymania kopii zapisu, a zachodzą okoliczności, o których mowa w ust. 2 pkt 1 i ust. 3, kopię zapisu sporządza się w laboratorium, gdy uprawniony podmiot o to wnosi.

§ 10. 1. Kopie bezpieczeństwa wykonuje się, jeśli organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe, lub postępowanie szczególne uzna to za celowe, w szczególności ze względu na charakter podejmowanych czynności w toku postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego bądź czas ich trwania.

2. Kopie bezpieczeństwa można wykonywać również po zakończeniu postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego dla celów postępowań wskazanych w § 3 ust. 2.

§ 11. Jeżeli zachodzi potrzeba zmiany opakowania nośnika pierwotnego lub wtórnego, należy dołączyć do niego dotychczasowe opakowania i wraz z metryką identyfikacyjną opakować je wspólnie oraz opisać w sposób, o którym mowa w § 6 ust. 1.

§ 12. 1. Zapisany nośnik powinien być należycie zabezpieczony przed utratą oraz przed czynnikami mogącymi spowodować utratę lub zniekształcenie zapisu, w szczególności przed oddziaływaniami termicznymi, uszkodzeniami mechanicznymi, szkodliwym działaniem światła, promieniowania, pola magnetycznego, pola elektrycznego i środków chemicznych.

§ 13. 1. Zapisy udostępnia się w budynku organu prowadzącego postępowanie podatkowe lub postępowanie szczególne.

2. Na wniosek podmiotu uprawnionego, za zgodą organu prowadzącego postępowanie podatkowe lub postępowanie szczególne, zapis może zostać udostępniony w organie podatkowym właściwym dla miejscowości, w której podmiot uprawniony przebywa.

3. Zapis udostępnia pracownik organu podatkowego, upoważniony przez organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe lub postępowanie szczególne.
4. W przypadku, o którym mowa w ust. 2, zapis udostępnia pracownik organu podatkowego, upoważniony przez organ podatkowy, w którego siedzibie zapis jest udostępniany.

§ 14. 1. W celu prezentacji zapisu obrazu lub dźwięku zapis odtwarza się za pomocą przeznaczonego do tego celu urządzenia. Podczas odtwarzania można użyć urządzenia korygującego lub wzmacniającego utrwalony dźwięk.
2. W metryce zapisanego nośnika, z którego odtwarza się zapis należy zamieścić adnotację wskazującą czas i miejsce prezentacji, imię i nazwisko osoby przeprowadzającej prezentację oraz wykaz osób obecnych przy prezentacji zawierający ich imiona i nazwiska. Po odtworzeniu zapisu z zapisanego nośnika będącego informatycznym nośnikiem danych do metryki należy dołączyć aktualny wydruk sum kontrolnych.
3. Wymogów określonych w ust. 2 nie stosuje się, jeżeli zapis odtwarzany jest z nośnika kopii.
4. W razie uszkodzenia zapisanego nośnika lub zapisu podczas odtwarzania należy odnotować ten fakt w metryce.

§ 15. 1. Kopię zapisu na wniosek podmiotu uprawnionego przekazuje pracownik organu podatkowego, upoważniony przez organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe lub postępowanie szczególne.
2. Nośnik kopii wraz z kopią metryki przekazuje się podmiotom uprawnionym za pokwitowaniem odbioru. Do akt postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego dołącza się pokwitowanie odbioru oraz kopię dowodu uiszczenia przez podmiot uprawniony opłaty za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu.

§ 16. Nie jest dopuszczalne:

1) przekazanie zapisu na nośniku dostarczonym przez wnioskodawcę;
2) samodzielne kopiowanie przez podmiot uprawniony udostępnionego mu zapisu przesłuchania strony lub świadka dla celów postępowania.

§ 17. 1. Przepisów § 4 ust. 3 i 6 nie stosuje się do nośnika kopii bezpieczeństwa.
2. Przepisów § 4 ust. 7, § 5 ust. 2 i § 14 ust. 2 zdanie drugie nie stosuje się do zapisów podpisanych zaawansowanym podpisem elektronicznym.

§18. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

MINISTER FINANSÓW

w porozumieniu:
MINISTER SPRAWIEDLIWOŚCI

Załącznik
do rozporządzenia
Ministra Finansów
z dnia … (poz. ...)

Wzór metryki identyfikacyjnej

1. OZNACZENIE METRYKI

Imię, nazwisko oraz stanowisko lub stopień odpowiednio pracownika organu podatkowego, sporządzającego metrykę:

.....
.....

.....
.....

Data sporządzenia metryki: ..... 20 ..... r.

Oznaczenie postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego i wskazanie organu przeprowadzającego kontrolę: .....

Numer metryki: .....

2. OZNACZENIE NOŚNIKA

□ pierwotny □ wtórny □ kopia □ kopia bezpieczeństwa

□ pamięć USB □ dysk przenośny □ karta pamięci

□ płyta CD □ płyta DVD □ płyta BD

□ kaseta DV □ kaseta magnetowidowa □ kaseta magnetofonowa1)

□ inny (jaki):

.....

Typ i producent:

.....

Numer fabryczny (jeśli nośnik go posiada, a jego odczytanie nie wiąże się z nadmiernymi

trudnościami):

.....

3. UTRWALONA CZYNNOŚĆ

Rodzaj czynności:

.....

Data czynności: ..... 20 ..... r.

Czas rozpoczęcia czynności: .....

Czas zakończenia czynności: .....

Organ podatkowy, w którym przeprowadzono czynność

4. URZĄDZENIE UŻYTE DO UTRWALENIA CZYNNOŚCI[2)] LUB URZĄDZENIE UŻYTE DO SKOPIOWANIA ZAPISU

Rodzaj:

.....

.

Producent:

.....

Model:

.....

..

Numer indywidualnie identyfikujący urządzenie (jeśli urządzenie go posiada, a jego odczytanie

nie wiąże się z nadmiernymi trudnościami): .....

.....

.....

5. DANE DOTYCZĄCE ZAPISU

1) Imię, nazwisko oraz stanowisko lub stopień odpowiednio pracownika organu podatkowego, który wykonał zapis: .....

Czas rozpoczęcia: ..... zakończenia: .....

Czas trwania zapisu: .....

Liczba i format dokumentów elektronicznych: .....

Łączny rozmiar zapisu będący sumą wielkości wszystkich dokumentów elektronicznych,

wyrażony w jednostkach pojemności informacji: ..... .

Ewentualne dodatkowe informacje, w tym okoliczności mające wpływ na utrwalenie czynności

lub jakość zapisu:

.....

.....

.....

.....

.....

.....

2) Dotyczy metryki dla nośnika pierwotnego.

3) Dotyczy metryki dla nośnika wtórnego, nośnika kopii i nośnika kopii bezpieczeństwa.

4) Dotyczy metryki nośnika pierwotnego i wtórnego, stosownie do rodzaju zapisu.

6. DANE DOTYCZĄCE KOPIOWANIA

A. Wypełnić w metryce nośnika, z którego dokonano kopiowania:

Data skopiowania

zapisu

Cel kopiowania Numer metryki

nośnika, na który

skopiowano zapis

Imię, nazwisko

i stanowisko osoby,
która wykonała
kopiowanie zapisu

B. Wypełnić w metryce nośnika, na który dokonano kopiowania:
Imię, nazwisko oraz stanowisko pracownika organu podatkowego, który wykonał kopiowanie zapisu: .....

.....
.....
Miejsce i czas skopiowania zapisu:
.....
Nośnik, z którego skopiowano zapis:
□ pierwotny □ wtórny □ kopia □ kopia bezpieczeństwa
Numer metryki nośnika, z którego dokonano kopiowania:
.....

.....
.....
7. SUMY KONTROLNE
Użyty algorytm:

.....
.....
Nazwa i wersja oprogramowania użytego do wygenerowania sum kontrolnych:
Dotyczy metryki dla nośnika cyfrowego.

.....
.....
Sumy kontrolne lub informacja dotycząca załączonego wydruku zawierającego wygenerowane
sumy kontrolne:
.....
.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

8. ADNOTACJE

(wraz z datą sporządzenia oraz imieniem, nazwiskiem i stanowiskiem odpowiednio pracownika, który dokonał adnotacji)

.....

UZASADNIENIE

Projektowane rozporządzenie stanowi wykonanie upoważnienia ustawowego zawartego w art. 378 § 7, art. 396 § 5 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (poz. …).

Zgodnie z upoważnieniami, minister właściwy do spraw finansów publicznych w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości określi, w drodze rozporządzenia, rodzaje urządzeń i środków technicznych służących do utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania, sposób przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów, sposób i tryb udostępniania stronie zapisu obrazu lub dźwięku oraz przekazywania im kopii zapisu obrazu lub dźwięku, mając na uwadze konieczność właściwego zabezpieczenia utrwalonego obrazu lub dźwięku przed utratą dowodu, jego zniekształceniem lub nieuprawnionym ujawnieniem.

W § 2 projektu rozporządzenia wprowadzono definicje wskazanych w tym przepisie terminów. W tym zakresie przyjęto dwie metody regulacji. W przypadku terminu „informatycznego nośnika danych” odesłano do odpowiedniego znaczenia nadanego mu w przepisach ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne. W przypadku definicji z pkt 4–11 posłużono się znaczeniem nadanym poszczególnym terminom w języku potocznym bądź specjalistycznym (terminy związane z dokonywaniem zapisu oraz z poszczególnymi rodzajami nośników). W przypadku terminu „laboratorium” wskazanego w pkt 2, określono krąg podmiotów, z pomocy których organ prowadzący postępowanie może skorzystać dla sporządzenia kopii zapisu albo odzyskania takiego zapisu. W gronie tych podmiotów znalazły się instytucje naukowe lub specjalistyczne, wyspecjalizowane jednostki organizacyjne Krajowej Administracji Skarbowej oraz biegli mający wiadomości specjalne, wymagane dla sporządzenia kopii zapisu albo odzyskania zapisu w przypadku uszkodzenia zapisanego nośnika lub samego zapisu.

W § 3 w ust. 1 projektu rozporządzenia wskazano rodzaje urządzeń i środków technicznych, które mogą być użyte do utrwalenia obrazu lub dźwięku przesłuchania kontrolowanego lub świadka. Z uwagi na mnogość dostępnych urządzeń, które mogą być w tym celu wykorzystane, zakres ten został określony dość ogólnie. Z kolei w § 3 ust. 2 wskazano kryterium czasowe umożliwiające prawidłowe przeprowadzenia postępowania podatkowego, postępowania szczególnego, postępowania w sprawach o przestępstwo lub wykroczenie, postępowania w sprawach o przestępstwo skarbowe lub wykroczenie skarbowe, jeżeli przepisy ustaw dopuszczają wykorzystanie zapisu w tych postępowaniach.

Te same materiały mogą być również użyte w postępowaniu karnym (patrz. art. 393 Kodeksu postępowania karnego w związku z art. 115 § 14 Kodeksu karnego) lub w postępowaniu karnym skarbowym (patrz. art. 393 Kodeksu postępowania karnego w związku z art. 53 § 20 i art. 113 Kodeksu karnego skarbowego).

Przepisy § 4–12 realizują delegację ustawową w zakresie określenia sposobu przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów z przesłuchania strony lub świadka.

W § 4 projektu wskazano sposób oznaczania nośnika z dokonanym zapisem. Następuje to poprzez wypełnienie tzw. metryki identyfikacyjnej. Wzór metryki został określony jako załącznik do projektu. Przepisy § 4 precyzują również tryb postępowania z metryką, który został określony w sposób zapewniający prawidłowe oznaczenie nośnika oraz wskazanie wszystkich operacji na nim dokonywanych.

W § 5 projektu wskazano warunki, jakie musza zostać spełnione dla wykonania kopii zapisu cyfrowego przesłuchania. Zostały one ujęte tak, aby zapewniały tożsamość kopiowanego zapisu, wprowadzając zakaz zmiany formatu pliku, jego dzielenia oraz wymóg sprawdzania sum kontrolnych z plikiem kopiowanym.

Przepis § 6 projektu rozporządzenia precyzuje sposoby fizycznego zabezpieczania nośnika pierwotnego z zapisem czynności przesłuchania. Przepis ust. 3 przewiduje również, iż poza przypadkami przekazania nośnika pierwotnego do laboratorium, będzie on przechowywany jako załącznik do akt postępowania podatkowego lub postępowania szczególnego.

W § 7 projektu przewidziano możliwość rejestracji przebiegu przesłuchania strony lub świadka na nośniku wielokrotnego zapisu, takiego jak np. karta pamięci. W takim przypadku możliwe będzie wykonanie nośnika wtórnego z zapisem przebiegu czynności i ponowne wykorzystanie nośnika pierwotnego. Regulacja ta wpłynie na wyeliminowanie kosztów związanych z koniecznością przechowywania wartościowych nośników pierwotnych, które mogłyby być wykorzystane w trakcie innych czynności organów Krajowej Administracji Skarbowej.

Poza tym przepis wprowadza obowiązek wykonania nośnika wtórnego z zapisem przesłuchania, jeżeli charakter nośnika pierwotnego uniemożliwia jego właściwe oznaczenie i przechowywanie (np. stanowi element większego urządzenia służącego do zapisu obrazu lub dźwięku). Zasadą przenoszenia zapisu z nośnika pierwotnego na wtórny jest dokonywanie tego po zakończeniu utrwalanego przesłuchania. Dopuszczono jednak możliwość wykonywania tej operacji w laboratorium, jeżeli nośnik pierwotny wymaga czynności, dla których niezbędne są informacje specjalne.

W § 8 i 9 projektu aktu prawnego wskazano możliwe źródła wykonywanej kopii zapisu przesłuchania strony lub świadka oraz podmioty uprawnione do jej wykonania. Podobnie jak w przypadku przenoszenia zapisu z nośnika pierwotnego na wtórny, możliwe będzie kopiowanie zapisu przez pracownika organu podatkowego, upoważnionego przez organ podatkowy prowadzący postępowanie podatkowe lub postępowania szczególne, jak też za pośrednictwem laboratorium. Skorzystanie z usług laboratorium przy wykonywaniu kopii zapisu może być obligatoryjne (ust. 2) bądź fakultatywne (ust. 3).

Przepis § 10 projektu rozporządzenia dopuszcza możliwość wykonywania kopii bezpieczeństwa zapisu przebiegu przesłuchania strony lub świadka. Należy je odróżnić od kopii, o których mowa w § 8 i 9 projektu. Określić je można jako kopie pomocnicze dla

strony, które mają ułatwić podejmowanie czynności w postępowaniu podatkowym lub postępowaniu szczególnym jak również uchronić przed nadmierną eksploatacją nośnik pierwotny lub wtórny.

Natomiast § 11 reguluje sposób postępowania w przypadku, gdy zachodzi potrzeba zmiany opakowania nośnika pierwotnego lub wtórnego.

Generalną zasadę właściwego zabezpieczania nośników zawierających zapisy przesłuchania strony lub świadka, która ma uchronić przed utratą lub zniekształceniem tegoż zapisu, określono w § 12 projektu.

Przepisy § 13–17 określają sposób i tryb udostępniania kontrolowanemu, reprezentantowi kontrolowanego i pełnomocnikowi zapisu obrazu lub dźwięku oraz przekazywania im kopii zapisu obrazu lub dźwięku.

W § 13 i 14 regulują problematykę miejsca i sposobu udostępniania zapisu, a także podmiotu dokonującego tego udostępniania. Zasadą jest, iż udostępnianie będzie miało miejsce w budynku organu prowadzącego postępowanie podatkowe lub postępowanie szczególne. W celu zagwarantowania prawa dostępu podmiotu uprawnionego do materiałów kontroli, udostępnienie to będzie mogło także nastąpić w jednostce organizacyjnej Krajowej Administracji Skarbowej, właściwej dla miejscowości, w której uprawniony podmiot przebywa.

Z kolei w § 15 i 16 projekt rozporządzenia normuje kwestię przekazania kopii zapisu podmiotowi uprawnionemu. Z uwagi na konieczność zapewnienia prawidłowości tych czynności, wprowadzony został zakaz przekazywania kopii zapisu na nośniku dostarczonym przez podmiot uprawniony czy też samodzielne kopiowanie przez podmiot uprawniony udostępnionego mu zapisu przesłuchania. Uwzględniając pomocniczy charakter kopii bezpieczeństwa, przepis § 17 ust. 1 dopuszcza odstąpienie od pewnych wymogów związanych z oznaczaniem nośnika. Poza tym ust. 2 § 17 zakłada rezygnację z oznaczania w metryce identyfikacyjnej pewnych operacji związanych z nośnikiem, jeżeli plik stanowiący zapis jest podpisany zaawansowanym podpisem elektronicznym, gwarantującym identyfikację osoby podpisującej oraz rozpoznawalność jakiejkolwiek późniejszej zmiany zapisu. Zabezpieczenie tożsamości i nienaruszalności zapisu w tym przypadku w wystarczającym stopniu gwarantować będzie mechanizm zaawansowanego podpisu elektronicznego.

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. – równocześnie z dniem wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Projektowane regulacje nie stoją w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

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.

Stosownie do art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), z chwilą przekazania do uzgodnień członków Rady Ministrów, projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania podatkowego **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** Ministerstwo Finansów w porozumieniu z Ministrem Sprawiedliwości **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Filip Świtała – Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** Dominik Kaczmarski Dyrektor Departamentu Systemu Podatkowego tel. 22 694 38 86	**Data sporządzenia** 15.05.2019 **Źródło:** Upoważnienie zawarte w art. 378 § 7 i art. 396 § 5 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …). **Nr …..**w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów w zakresie działów: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Potrzeba wydania rozporządzenia w sprawie utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania podatkowego wynika z wykonania upoważnienia ustawowego wynikającego z art. 378 § 7 i art. 396 § 5 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …).

Postępowanie dowodowe dokumentowane są za pomocą protokołu z przeprowadzonej danej czynności w ramach prowadzonego postępowania i stanowi dowód w prowadzonej sprawie. Czynność przesłuchania może stanowić jeden z elementów dowodzenia faktów wpływających na rozstrzygnięcie prowadzonej sprawy. Dowód ten utrwala się w formie protokołu. Procedura przesłuchania można zastosować wobec świadka, biegłego, strony za jej zgodą oraz przeprowadzenie ich konfrontacji. Przebieg przesłuchania może być utrwalony za pomocą urządzenia rejestrującego obraz i dźwięk – dotyczy to przesłuchania na odległość.. W takiej sytuacji z czynności przesłuchania sporządza się protokół, którego treść ograniczona jest do zapisu najbardziej istotnych oświadczeń osób biorących w nim udział, natomiast zapis obrazu i dźwięku stanowią załącznik do protokołu.

W toku prowadzonej sprawy, tworzy się akta sprawy, w skład których może wchodzić protokół z przesłuchania. Strona ma prawo m.in. do wglądu w akta sprawy, sporządzania kopii przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń oraz do wydania jej kopii zapisu dźwięku lub obrazu oraz jej uwierzytelnienia.

Wobec powyższego zgodnie z zaproponowanymi delegacjami istnieje konieczność szczegółowego określenia rodzaju urządzeń i środków technicznych służących do utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania, sposób przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów, sposób i tryb udostępniania stronie zapisu obrazu lub dźwięku oraz przekazywania im kopii zapisu obrazu lub dźwięku.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rekomendowanym rozwiązaniem jest wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie utrwalania obrazu lub dźwięku dla celów postępowania podatkowego. Przedmiotowy akt wykonawczy określa:

1) rodzaje urządzeń i środków technicznych służących do utrwalania obrazu lub dźwięku celów postępowania podatkowego;
2) sposób przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów obrazu lub dźwięku;
3) sposób i tryb udostępniania stronie zapisu obrazu lub dźwięku;
4) sposób i tryb przekazywania stronie kopii zapisu obrazu lub dźwięku.

Wejście w życie tego rozporządzenia ujednolici wśród organów podatkowych sposób utrwalania obrazu i dźwięku na potrzeby postępowania oraz udostępnienia i przekazywania stronie tej uwiecznionej czynności dowodowej. Ustandaryzowany zostanie również sposób przechowywania, odtwarzania i kopiowania zapisów stworzonych dla potrzeb danej sprawy. W konsekwencji ułatwi to stronie pozyskanie z akt sprawy zapisanego obrazu i dźwięku.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Obszar objęty przedmiotowym rozporządzeniem należy do materii prawa krajowego.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podatnicy, płatnicy, inkasenci (zobowiązani)	Ok.25.500.000	http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5008832/Info	W ramach prowadzonego postępowania wobec strony

		rmacja http://www.finanse.mf.gov.pl/documents/766655/5034290/Informacja	może wystąpić konieczność przeprowadzenia przesłuchania na odległość. Strona ma możliwość wglądu w akta sprawy i otrzymania z nich kopii zapisu obrazu i dźwięku.
Organy podatkowe – Samorządowe organy podatkowe i organy Krajowej Administracji Skarbowej	**Samorządowe organy podatkowe** gminne organy podatkowe – 2.478, stan na 01.01.2017 r. Starostowie – 314, stan na 01.01.2017 r. Samorządowe Kolegia Odwoławcze – 49 Marszałkowie województwa – 16 **Organy Krajowej Administracji Skarbowej** urzędy skarbowe – 400 urzędy celno-skarbowe – 16 (w skład, których wchodzi 45 delegatur i 143 oddziałów celnymi) izby administracji skarbowej – 16 Szef Krajowej Administracji Skarbowej – 1	http://stat.gov.pl/obszary-tematyczne/ludnosc/ludnosc/powierzchnia-i-ludnosc-w-przekroju-terytorialnym-w-2017-r-,7,14.html# https://www.bip.gov.pl/subjects/index/6942 https://www.mf.gov.pl/krajowa-administracja-skarbowa/kas/struktura-organizacyjna	Organy podatkowe są głównym adresatem projektu przedmiotowego rozporządzenia.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt rozporządzenia jednocześnie z przekazaniem do uzgodnień międzyresortowych zostanie umieszczony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny, zgodnie z art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.).

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	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Projektowane rozporządzenie nie spowoduje zmniejszenia dochodów sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa i budżetów jednostek samorządu terytorialnego; nie pociąga za sobą również zwiększenia wydatków jednostek sektora finansów publicznych w stosunku do wielkości wynikających z obowiązujących przepisów.

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							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne								

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Projekt rozporządzenia nie ma wpływu na sektor finansów publicznych ze względu na charakter wprowadzanych zmian, które dostosowuje jego przepisy do regulacji ustawowej. Wejście w życie rozporządzenia nie powoduje konieczności wydatkowania środków finansowych. Projektowane rozporządzenie nie ma również wpływu na dochody jednostek samorządu terytorialnego. W ujęciu niepieniężnym projekt rozporządzenia nie ma wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość oraz na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.

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: Procedura skróci czas prowadzonej sprawy i może zmniejszyć koszty postępowania. Przeprowadzenie przesłuchania na odległość (konfrontacja) spowoduje, że nie będzie konieczności uczestniczenia osobiście w tej czynności w organie je przeprowadzającym. Świadek będzie mógł uczestniczyć w przeprowadzonym dowodzie z przesłuchania na odległość, w organie podatkowym właściwym dla najbliższej odległości od miejsca zamieszkania. Dopuszczenie stosowania nowoczesnych technik umożliwiających bezpośredni przekaz obrazu i dźwięku w trakcie przeprowadzania czynności przesłuchania strony, świadka lub biegłego na odległość przez organ podatkowy - pozwoli na zaoszczędzenie czasu związanego z prowadzonymi czynnościami przesłuchania, w sytuacji gdy miejsce zamieszkania osoby przesłuchiwanej pozostaje znacznie oddalone od miejsca siedziby organu prowadzącego postępowanie.

9. Wpływ na rynek pracy

Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.

10. Wpływ na pozostałe obszary

☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne:	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☐ informatyzacja ☐ zdrowie

Omówienie wpływu	Rozporządzenie nie ma wpływu na pozostałe obszary.

11. Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego

Projektowane rozporządzenie powinno wejść w życie 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?

Proponowane w projekcie rozwiązania wynikają z przepisów ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …). W związku z tym ewaluacja nie dotyczy przepisów rozporządzenia.

13. Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)

Brak załączników.

Projekt

ROZPORZĄDZENIE

MINISTRA FINANSÓW[11)]

z dnia

w sprawie wysokości opłaty za sporządzenie kopii i odpisu dokumentów oraz za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku

Na podstawie art. 521 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. ...) zarządza się, co następuje:

§ 1. Ilekroć w rozporządzeniu jest mowa o:

1) informatycznym nośniku danych – należy przez to rozumieć nośnik danych, o którym mowa w art. 3 pkt 1 ustawy z dnia 17 lutego 2005 r. o informatyzacji działalności podmiotów realizujących zadania publiczne (Dz. U. z 2019 r. poz. 700, 730 i 848);

2) laboratorium – należy przez to rozumieć instytucję naukową lub specjalistyczną, wyspecjalizowaną jednostkę organizacyjną Krajowej Administracji Skarbowej oraz biegłego mającego wiadomości specjalne, wymagane dla sporządzenia kopii zapisu albo odzyskania zapisu w przypadku uszkodzenia zapisanego nośnika lub samego zapisu;

3) nośniku analogowym – należy przez to rozumieć nośnik, na którym możliwe jest utrwalenie zapisu analogowego, w szczególności kasetę magnetofonową, kasetę magnetowidową lub minikasetę DV;

4) nośniku pierwotnym – należy przez to rozumieć informatyczny nośnik danych lub nośnik analogowy, na którym utrwalono zapis obrazu lub dźwięku podczas przesłuchania strony lub świadka;

5) nośniku wtórnym – należy przez to rozumieć informatyczny nośnik danych, umożliwiający jednokrotne nagranie, na który po zakończeniu czynności przesłuchania strony lub świadka skopiowano zapis z nośnika pierwotnego;

6) nośniku kopii – należy przez to rozumieć nośnik, na który skopiowano zapis z nośnika pierwotnego albo wtórnego, inny niż nośnik, o którym mowa w pkt 5;

7) zapisie – należy przez to rozumieć utrwalenie obrazu lub dźwięku przesłuchania na odległość strony lub świadka dla celów postępowania podatkowego, lub postępowania szczególnego;

[1)] Minister Finansów kieruje działem administracji rządowej – finanse publiczne, na podstawie § 1 ust. 2 pkt 2 rozporządzenia Prezesa Rady Ministrów z dnia 10 stycznia 2018 r. w sprawie szczegółowego zakresu działania Ministra Finansów (Dz. U. poz. 92).

8) zapisie cyfrowym – należy przez to rozumieć zapis w postaci ciągu liczbowego;

9) zapisie analogowym – należy przez to rozumieć zapis niebędący zapisem cyfrowym.

§ 2. Opłata za sporządzenie przez organ podatkowy kopii lub odpisu dokumentu wynosi:

1) 0,60 zł – za jedną stronę w przypadku kopii lub odpisu jednostronnego w formacie A4;

2) 0,80 zł – za dwie strony w przypadku kopii lub odpisu dwustronnego w formacie A4;

3) 0,90 zł – za jedną stronę w przypadku kopii lub odpisu jednostronnego w formacie A3;

4) 1,20 zł – za dwie strony w przypadku kopii lub odpisu dwustronnego w formacie A3;

5) 0,40 zł – za jedną stronę zeskanowanego dokumentu papierowego.

§ 3. 1. Za sporządzenie lub uwierzytelnienie podmiotom uprawnionym kopii zapisu obrazu lub dźwięku pobiera się opłatę w wysokości:

1) 6 zł – za każdy przekazany nośnik kopii w przypadku przekazania zapisu na informatycznym nośniku danych;

2) 20 zł – za każdy przekazany nośnik kopii, w przypadku przekazania zapisu na nośniku analogowym.

2. Za sporządzenie lub uwierzytelnienie podmiotom uprawnionym kopii zapisu obrazu lub dźwięku sporządzonej w laboratorium pobiera się opłatę w wysokości:

1) 100 zł powiększoną o 15 zł za każdy skopiowany informatyczny nośnik danych;

2) 100 zł powiększoną o 30 zł za każdą rozpoczętą godzinę kopii zapisu na nośniku

analogowym.

3. Za sporządzenie lub uwierzytelnienie kopii zapisu obrazu lub dźwięku sporządzonej w laboratorium poprzez skopiowanie zapisu analogowego poprzez konwersję do formy cyfrowej w sposób zapewniający uzyskanie możliwie najlepszej jakości zapisu cyfrowego, pobiera się opłatę w wysokości 100 zł powiększoną o 45 zł za każdą rozpoczętą godzinę kopii zapisu.

§ 4. Przepis § 3 stosuje się odpowiednio do innych czynności niż przesłuchanie strony lub świadka, utrwalonych na nośnikach analogowych lub informatycznych nośnikach danych.

§ 5. Rozporządzenie wchodzi w życie z dniem 1 stycznia 2021 r.

MINISTER FINANSÓW

UZASADNIENIE

Projektowane rozporządzenie stanowi wykonanie delegacji ustawowej zawartej w art. 521 ustawy z dnia… – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …), upoważniającej ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wysokość opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów, jak również wysokość opłaty za sporządzenie lub uwierzytelnienie kopii zapisu obrazu lub dźwięku. Wydając przedmiotowy akt wykonawczy minister właściwy do spraw finansów publicznych winien uwzględnić szacunkowe nakłady pracy z tym związane oraz koszty wykorzystanych materiałów, a także zapewnienie, aby wysokość opłaty odpowiadała rzeczywistym kosztom sporządzenia i przekazania kopii dokumentów lub sporządzenia oraz uwierzytelnienia kopii zapisu obrazu lub dźwięku.

Projektowane rozporządzenie zastąpi obowiązujące obecnie w tym zakresie – rozporządzenie Ministra Finansów z dnia z dnia 18 grudnia 2015 r. w sprawie wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów (Dz. U. z 2018 r. poz. 1844).
Dla prawidłowego stosowania postanowień rozporządzenia, w § 1 rozporządzenia zdefiniowano pojęcia występujące w jego treści jak: informatyczny nośnik danych, laboratorium, nośniku analogowym, nośniku pierwotnym, nośniku wtórnym, nośniku kopii, zapisie, zapisie cyfrowym i zapisie analogowym.
Nie ulega zmianie, w stosunku do obecnie obowiązującego rozporządzenia z dnia 18 grudnia 2015 r. w sprawie wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów, opłata za sporządzenie przez organ podatkowy kopii lub odpisu dokumentu.

Zgodnie z § 2 rozporządzenia przedmiotowa opłata będzie wynosiła:
1) 0,60 zł – za jedną stronę w przypadku kopii lub odpisu jednostronnego w formacie A4;

2) 0,80 zł – za dwie strony w przypadku kopii lub odpisu dwustronnego w formacie A4;

3) 0,90 zł – za jedną stronę w przypadku kopii lub odpisu jednostronnego w formacie A3;

4) 1,20 zł – za dwie strony w przypadku kopii lub odpisu dwustronnego w formacie A3;

5) 0,40 zł – za jedną stronę zeskanowanego dokumentu papierowego.

Przedmiotowe rozporządzenie normuje również, czego nie przewidywały obowiązujące przepisy prawa regulujące sporządzanie kopii dokumentów zgromadzonych przez organ podatkowy, opłatę za sporządzenie takiej kopii na nośniku informatycznym nośniku danych oraz analogowym nośniku - kasetę magnetofonową, kasetę magnetowidową.

W przypadku kopi sporządzonej lub uwierzytelnionej na informatycznym nośniku danych proponuje się aby opłata wynosiła 6 zł, natomiast w przypadku kopii sporządzonej na analogowym nośniku opłata ta będzie wyższa i będzie wynosić 20 zł. Różnica w wartości wynika z większej dostępności, powszechnego użycia informatycznych nośników danych co powoduje, że sprzęt do sporządzenia takich danych jest o wiele tańszy od wypartego już co do

zasady z powszechnego użytku sprzętu do sporządzania kopii na nośniku analogowym – § 3 ust.1

Najwyższe opłaty przewidziane są za sporządzenie lub uwierzytelnienie kopii zapisu przez laboratorium, tj. instytucję naukową lub specjalistyczną, wyspecjalizowaną jednostkę organizacyjną Krajowej Administracji Skarbowej oraz biegłego mającego wiadomości specjalne, wymagane dla sporządzenia kopii zapisu albo odzyskania zapisu w przypadku uszkodzenia zapisanego nośnika lub samego zapisu – § 1 pkt 2. Zgodnie z § 3 ust.2 rozporządzenia, za sporządzenie i przekazanie podmiotom uprawnionym kopii zapisu sporządzonej w laboratorium pobiera się opłatę w wysokości:

1) 100 zł powiększoną o 15 zł za każdy skopiowany informatyczny nośnik danych;

2) 100 zł powiększoną o 30 zł za każdą rozpoczętą godzinę kopii zapisu na nośniku analogowym. Natomiast za sporządzenie lub uwierzytelnienie kopii zapisu sporządzonej w laboratorium poprzez skopiowanie zapisu analogowego poprzez konwersję do formy cyfrowej w sposób zapewniający uzyskanie możliwie najlepszej jakości zapisu cyfrowego, pobiera się opłatę w wysokości 100 zł powiększoną o 45 zł za każdą rozpoczętą godzinę kopii zapisu - § 3 ust.3.

Projektowane rozporządzenie wejdzie w życie z dniem 1 stycznia 2021 r. – równocześnie z dniem wejścia w życie ustawy – Ordynacja podatkowa.

Stosownie do art. 66 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców (Dz. U. poz. 646, z późn. zm.), projektowane rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie w sprawie wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów jak również za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku, pozostaje bez wpływu na działalność mikroprzedsiębiorców, małych i średnich przedsiębiorców. Projektowane rozporządzenie jest zgodne z przepisami ustawy z dnia 6 marca 2018 r. – Prawo przedsiębiorców.

Projekt nie zawiera przepisów technicznych. Projekt rozporządzenia nie podlega obowiązkowi notyfikacji, zgodnie z trybem przewidzianym w przepisach dotyczących sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych.

Projektowane regulacje nie stoją w sprzeczności z prawem Unii Europejskiej. Projekt nie wymaga zasięgnięcia opinii, dokonania konsultacji oraz uzgodnienia z właściwymi organami i instytucjami Unii Europejskiej, w tym Europejskim Bankiem Centralnym.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 4 i § 52 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M.P. z 2016 r. poz. 1006, z późn. zm.), z chwilą przekazania do uzgodnień członków Rady Ministrów, projekt rozporządzenia zostanie udostępniony w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.

Nazwa projektu Rozporządzenie Ministra Finansów w sprawie wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów jak również za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku **Ministerstwo wiodące i ministerstwa współpracujące** Ministerstwo Finansów **Osoba odpowiedzialna za projekt w randze Ministra, Sekretarza Stanu lub Podsekretarza Stanu** Podsekretarz Stanu Filip Świtała **Kontakt do opiekuna merytorycznego projektu** 22 694 38 86 dominik.kaczmarski@mf.gov.pl	**Data sporządzenia** **15.05.2019** **Źródło:** Upoważnienie zawarte w art. 521 ustawy z dnia … – Ordynacja podatkowa (Dz. U. poz. …). **Nr w wykazie prac legislacyjnych Ministra Finansów zakresie działów: budżet, finanse publiczne i instytucje finansowe**

OCENA SKUTKÓW REGULACJI

1. Jaki problem jest rozwiązywany?

Z dniem 1 stycznia 2021 r. wejdzie w życie nowa ustawa – Ordynacja podatkowa, która zastąpi obecnie obowiązującą. Potrzeba wydania rozporządzenia w sprawie wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów jak również za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku, wynika z obowiązku wykonania delegacji ustawowej określonej w art. 521 projektu ustawy. Przepisy nowej Ordynacji podatkowej szczegółowo określają zasady ponoszenia kosztów postępowania, pozostawiając ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych do określenia w formie rozporządzenia wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów jak również za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku. Wobec powyższego, wykonując delegacje ustawową, konieczne jest uregulowanie przedmiotowych kwestii w formie rozporządzenia.

2. Rekomendowane rozwiązanie, w tym planowane narzędzia interwencji, i oczekiwany efekt

Rekomendowanym rozwiązaniem jest wydanie przez Ministra Finansów rozporządzenia w sprawie wysokości opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów jak również za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku.

Efektem projektowanego rozwiązania będzie ujednolicenie wysokości tej opłaty.

3. Jak problem został rozwiązany w innych krajach, w szczególności krajach członkowskich OECD/UE?

Z uwagi na specyfikę regulowanej materii porównanie rozwiązania problemu w innych krajach jest niecelowe.

4. Podmioty, na które oddziałuje projekt

Grupa	Wielkość	Źródło danych	Oddziaływanie
Podmioty, które są stroną postępowania podatkowego, kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej – zobowiązani.			Podmioty, które są stroną postępowania podatkowego kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej mogą żądać wydania kopii lub odpisów akt sprawy.

5. Informacje na temat zakresu, czasu trwania i podsumowanie wyników konsultacji

Projekt rozporządzenia zostanie zamieszczony na stronie internetowej Rządowego Centrum Legislacji (www.rcl.gov.pl). W celu przeprowadzenia konsultacji publicznych, projekt rozporządzenia zostanie przesłany do zaopiniowania przez Krajową Izbę Doradców Podatkowych. Z przeprowadzonych konsultacji zostanie sporządzony raport.

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	
Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wejście w życie przepisów zawartych w rozporządzeniu nie pociąga za sobą obciążenia sektora finansów publicznych, w tym budżetu państwa lub budżetów jednostek samorządu terytorialnego.

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							
	sektor mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw							
	rodzina, obywatele oraz gospodarstwa domowe							
Niemierzalne								

Dodatkowe informacje, w tym wskazanie źródeł danych i przyjętych do obliczeń założeń	Wejście w życie niniejszego rozporządzenia nie będzie miało wpływu na konkurencyjność gospodarki i przedsiębiorczość w tym na działalność mikro-, małych i średnich przedsiębiorstw. Pozostaje również bez wpływu na sytuację ekonomiczną i społeczną rodziny, a także osób niepełnosprawnych oraz osób starszych.

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: Wydanie rozporządzenia regulującego przedmiotowe kwestie, ujednolici zasady poboru opłaty za sporządzenie kopii oraz odpisu dokumentów oraz za sporządzenie i przekazanie kopii zapisu obrazu lub dźwięku	

9. Wpływ na rynek pracy		
Projekt nie wywiera wpływu na rynek pracy.		
10. Wpływ na pozostałe obszary		
☐ środowisko naturalne ☐ sytuacja i rozwój regionalny ☐ inne: …	☐ demografia ☐ mienie państwowe	☐ informatyzacja ☐ zdrowie
Omówienie wpływu	Nie dotyczy.	

11.Planowane wykonanie przepisów aktu prawnego
Projektowane rozporządzenie powinno wejść w życie 1 stycznia 2021 r.

12. W jaki sposób i kiedy nastąpi ewaluacja efektów projektu oraz jakie mierniki zostaną zastosowane?
Nie jest przewidziana ewaluacja projektu.

13.Załączniki (istotne dokumenty źródłowe, badania, analizy itp.)
Brak załączników.

Warszawa, dnia 28 maja 2019 r.

Minister
Spraw Zagranicznych

DPUE.920.1118.2018.akr/18

dot.: RM-10-73-19 z 27.05.2019 r.

Pan
Jacek Sasin
Sekretarz Rady Ministrów

Opinia
o zgodności z prawem Unii Europejskiej *projektu ustawy Ordynacja podatkowa*, wyrażona przez ministra właściwego do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej

Szanowny Panie Ministrze,

w związku z przedłożonym projektem ustawy pozwalam sobie wyrazić poniższą opinię:

Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Z poważaniem

z up. Ministra Spraw Zagranicznych
Piotr Wawrzyk
Podsekretarz Stanu

Do wiadomości:
Pani Teresa Czerwińska
Minister Finansów