Projekt z dnia 29.04.2013r.

Założenia projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw

Część I

I. Cel regulacji.

Zmiany w relacjach między administracją podatkową a podatnikami wymagają ciągłego doskonalenia istniejącego otoczenia prawnego.

Podstawowym celem projektowanej nowelizacji ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2012 r. poz. 749, z późn. zm.), zwanej dalej „ustawą" jest stworzenie ram prawnych, które zracjonalizują i uproszczą procedury podatkowe. Ułatwi to kontakty podatników z organami podatkowymi oraz zapewni efektywniejszy pobór podatków.

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

Obecne, dość anachroniczne, unormowania zagadnienia właściwości miejscowej i skutków jej naruszenia, stanowią przedmiot częstych sporów. Zaniedbanie przez podatników obowiązków rejestracyjnych oraz brak kontaktu z podatnikiem stanowi aktualnie poważny problem i utrudnia efektywne wykonywanie zadań przez administrację podatkową. W tych obszarach niezbędna jest reakcja ustawodawcy pozwalająca na właściwe ułożenie relacji strony i organu podatkowego.

Kolejnym istotnym celem projektowanej nowelizacji jest wprowadzenie do polskiego prawodawstwa klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Obserwowana we wszystkich rozwiniętych gospodarkach rynkowych globalizacja unikania opodatkowania przy wykorzystaniu transgranicznych schematów wymusza zunifikowane zwalczanie unikania opodatkowania. Dotyczasowe doświadczenia Polski oraz innych krajów wskazują, że same umowy o unikaniu podwójnego opodatkowania nie wystarczają do efektywnego przeciwdziałania patologii obejścia prawa podatkowego. Standardem w innych rozwiniętych gospodarczo krajach jest klauzula generalna przeciwko unikaniu opodatkowania albo rozwinięta linia orzecznictwa sądowego zwalczająca nadużycia podatkowe. Na powagę zagrożeń unikania opodatkowania zwróciła uwagę Komisja Europejska. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego powodujących unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie ogólnej zasady dotyczącej zwalczania nadużyć podatkowych. Wprowadzenie do polskiego porządku prawnego klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania uporządkuje system prawa podatkowego, wyznaczając granice dopuszczalnej optymalizacji podatkowej oraz wzmocni autonomię prawa podatkowego wobec prawa cywilnego. W celu

zminimalizowania skutków związanych z wejściem w życie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania projekt zawiera propozycję wprowadzenia opinii zabezpieczających, umożliwiających podatnikom poznanie stanowiska administracji podatkowej odnośnie rozważanych przez nich, transakcji, do których potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula. Opinie będą zawierały ocenę, czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna stanowi nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Przewidywalność stosowania klauzuli w indywidualnych sprawach wzmocni też niezależny od administracji podatkowej opiniodawczy panel expercki – Radę do Spraw Unikania Opodatkowania. Tym samym polski system zwalczania unikania opodatkowania będzie maksymalnie korzystał ze standardów bezpieczeństwa wypracowanych przez inne kraje (formuła opinii zabezpieczających oraz panelu eksperckiego występuje jedynie we Francji, Kanadzie i Australii).

Równie ważnym celem nowelizacji ustawy jest uszczelnienie systemu poboru podatków. Realizacji tych zamierzeń służą przede wszystkim zmiany regulacji z zakresu informacji podatkowych, zobowiązań podatkowych i kontroli podatkowej.

Rozszerzenie zakresu informacji żądanych od banków i innych instytucji finansowych ma przyczynić się do podniesienia skuteczności prowadzonych postępowań podatkowych.

Pozyskanie ujednoliconej edytowalnej formy elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych w toku procedur podatkowych spowoduje, że czynności dowodowe będą szybsze, bardziej zautomatyzowane, dokładniejsze, jak również mniej pracochłonne dla kontrolującego i kontrolowanego.

Ponadto, doświadczenia wynikające z dotychczasowego stosowania ustawy wskazują na potrzebę wzmocnienia wielu obszarów regulacyjnych ustawy. Dotyczy to m. in. instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego. Konieczne staje się włączenie interpretacji ogólnych w system interpretacji podatkowych poprzez odmowę wydawania interpretacji indywidualnych w zakresie zagadnień objętych obowiązującą interpretacją ogólną oraz usuwanie z obrotu prawnego interpretacji indywidualnych sprzecznych z interpretacją ogólną. Proponuje się, aby przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej objąć tylko przyszłe skutki podatkowe. Projekt zawiera również szereg rozwiązań usprawniających proces wydawania interpretacji podatkowych oraz poprawiających obsługę wnioskodawców, w szczególności poprzez pełną cyfryzację postępowania interpretacyjnego.

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

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

Doktryna prawa podatkowego zaleca stworzenie nowego aktu prawnego wolnego od ułomności obecnej ustawy – Ordynacja podatkowa, w szczególności w zakresie przyjętej systematyki tego aktu, jak też uregulowanie w nowej ustawie takich obszarów jak zasady wykładni prawa podatkowego oraz skatalogowanie praw i obowiązków podatników. Tworzenie projektu nowej ustawy, o tak fundamentalnej wadze, wymaga szerokiego porozumienia wszystkich zainteresowanych podmiotów, doktryny prawa, sądownictwa, przedstawicieli podatników oraz Ministerstwa Finansów i prawdopodobnie paroletniego procesu legislacyjnego. Jest to zadanie, z którym trzeba się w przyszłości zmierzyć.

Nie uzasadnia to jednak wstrzymywania się z legislacyjną reakcją na dynamicznie zmieniające się otoczenie prawne i praktykę, co jest przedmiotem niniejszego projektu.

II. Zakres przewidywanej regulacji.

1) Zakres podmiotowy i przedmiotowy.

Zakres podmiotowy zmian w projekcie założeń obejmuje szeroki katalog podmiotów: podatników, płatników, inkasentów, ich następców prawnych (w tym spadkobierców), osoby trzecie ponoszące odpowiedzialność podatkową, pełnomocników (profesjonalnych i nieprofesjonalnych), organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, organy administracji publicznej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne, banki i inne instytucje finansowe, sądy administracyjne, sądy prowadzące KRS. Przy czym poszczególne zmiany mogą odnosić się do określonego katalogu podmiotów. Przykładowo, zmiany wprowadzające odpowiedzialność podatkową likwidatorów spółek kapitałowych, jako osób trzecich dotyczą bezpośrednio osób, które są lub były likwidatorami i z tego tytułu będą ponosić odpowiedzialność podatkową. Pośrednio zmiany te dotyczą także organów podatkowych i organów kontroli skarbowej, które mogą orzekać w sprawach odpowiedzialności podatkowej likwidatorów.

Zakres przedmiotowy proponowanych zmian obejmuje zasadniczo ustawę – Ordynacja podatkowa, a także ustawę z dnia 28 września 1991 r. o kontroli skarbowej (Dz. U. z 2011r. Nr 41, poz. 214 z późn. zm.), ustawę z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2010 r. Nr 101, poz. 649 z późn. zm.), ustawę z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.), ustawę z dnia 30 sierpnia 2002 r. – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2012 r. poz. 270 z późn. zm.), ustawę z dnia 29 stycznia 2004 r. – Prawo zamówień publicznych (Dz. U. z 2010 r., Nr 113, poz. 759 z późn. zm.), ustawę z dnia 16 listopada 2006 r. o opłacie skarbowej (Dz. U. z 2012 r. poz. 1282 z późn. zm.), ustawę z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. Nr 124, poz. 1361, z późn. zm.), ustawę z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2011 Nr 177, poz. 1054, z późn. zm.), ustawę z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2012 r. poz. 1015, z późn. zm.).

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

2) Zasadnicze kwestie wymagające uregulowania.

1. **Zniesienie dualizmu w zakresie odesłania do stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetu państwa wymierzanych przez organy inne niż organy podatkowe.**

Z uregulowań art. 2 § 2 Ordynacji podatkowej, art. 60 i art. 67 ustawy o finansach publicznych wynika, że kwestia stosowania przepisów działu III Ordynacji podatkowej do niepodatkowych należności budżetu państwa jest normowana zarówno przepisami Ordynacji podatkowej, jak i przepisami ustawy o finansach publicznych. Przy czym pierwsza z tych ustaw nakazuje stosowanie przepisów działu III Ordynacji podatkowej wprost, natomiast druga – tylko odpowiednio. Dualizm w powyższym zakresie powinien zostać wyeliminowany. W wyniku tej zmiany przepisy działu III Ordynacji podatkowej będą stosowane odpowiednio do niepodatkowych należności budżetu państwa na podstawie art. 67 ustawy o finansach publicznych.

2. **Rozszerzenie pojęcia „deklaracja" na „zestawienie".**

W słowniczku ustawy - Ordynacja podatkowa, w art. 3 w pkt 5, dotyczącym wyjaśnienia pojęcia deklaracji proponuje się dodanie wyrazu „zestawienia"; zmiana ta ma służyć wyeliminowaniu wątpliwości interpretacyjnych, czy przepisy tej ustawy dotyczące składania deklaracji oraz ich korekt stosuje się również do miesięcznego zestawienia oświadczeń,

o których mowa w art. 89 ust. 14 ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz.U. z 2011, Nr 108, poz. 626 z późn. zm.), do których składania właściwemu naczelnikowi urzędu celnego, obowiązani są sprzedawcy wyrobów akcyzowych wskazanych w ww. przepisie. Z powyższego względu zasadnym jest uzupełnienie obowiązującej definicji deklaracji.

3. Termin wniesienia pisma w przypadku nadania pisma w zagranicznej placówce pocztowej.

Ordynacja podatkowa nie reguluje przypadku, gdy podatnik przebywając za granicą nadaje pisma adresowane do polskich organów podatkowych korzystając z usług zagranicznych placówek pocztowych. Nie ma powodu aby polskie prawo dawało swoistą rękojmię dacie nadania pisma w zagranicznej placówce tym bardziej, że nie ma żadnej gwarancji co do terminu przekazania jej do polskiej placówki pocztowej ani też nawet faktu jej nadania.

W celu usunięcia wątpliwości i umożliwienia nadawcom zagranicznym właściwego zaplanowania daty nadania przesyłki proponuje się doprecyzowanie przepisu art. 12 § 6 pkt 2 ustawy – Ordynacja podatkowa poprzez wskazanie, że termin uważa się także za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało otrzymane (data uwidoczniona na stemplu) przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe (Dz. U. poz. 1529).

Przepisy ustawy – Prawo pocztowe wymagają jednoznacznego wskazania, że placówki pocztowe operatora wyznaczonego mają obowiązek datowania pism nadawanych z zagranicy do organów podatkowych w momencie ich wpływu do placówki pocztowej.

4. Zmiany w zakresie instytucji interpretacji przepisów prawa podatkowego.

a) Określenie wymogów formalnych interpretacji ogólnych oraz wprowadzenie odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej w przypadku, gdy do problemu ma zastosowanie interpretacja ogólna.

Kierując się potrzebą podniesienia skuteczności interpretacji ogólnych na płaszczyźnie kształtowania jednolitego stosowania prawa podatkowego należy uregulować wymogi formalne interpretacji ogólnych. Zasadnym jest, aby akt ten zawierał w szczególności opis zagadnienia, w świetle którego dokonywana jest interpretacja przepisów prawa podatkowego oraz wyjaśnienie zakresu i sposobu stosowania interpretowanych przepisów prawa podatkowego do opisanego zagadnienia wraz z uzasadnieniem prawnym. Zapewni to możliwość zestawienia treści interpretacji ogólnych z zagadnieniami wskazywanymi we wnioskach o interpretacje indywidualne oraz w wydanych interpretacjach indywidualnych. Proponuje się również, aby zbieżność wniosku o interpretację indywidualną z treścią aktualnej interpretacji ogólnej wydanej w tym samym stanie prawnym skutkowała odmową wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej. W sytuacji takiej nie ma racjonalnych przesłanek, aby powielać treść interpretacji ogólnej w kolejnych aktach tym bardziej, iż każdy ma możliwość zastosowania się do interpretacji ogólnej, a tym samym do powoływania się na wynikającą z tego tytułu ochronę prawną, której treść oraz zasady są analogiczne, jak przy interpretacji indywidualnej.

b) Zmiana w zakresie przedmiotu wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

Przedmiotem wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w chwili obecnej może być zaistniały stan faktyczny, bądź zdarzenie przyszłe. Pojęcia te nie są jednak zdefiniowane w ustawie. Kierując się zatem potrzebą uściślenia zakresu przedmiotowego instytucji interpretacji indywidualnej, a zarazem wyeliminowania sporów w zakresie ustalenia czy zdarzenie przedstawione we wniosku jest przeszłe (stan faktyczny), teraźniejsze, czy przyszłe proponuje się zmianę punktu odniesienia przy ustalaniu przedmiotu wniosku o wydanie

interpretacji indywidualnej i określenie, iż może on dotyczyć przyszłych skutków podatkowych. Skutki podatkowe zawsze są konsekwencją pewnych zdarzeń/zachowań, nie ma natomiast istotnego znaczenia, czy zdarzenie miało miejsce przed dniem złożenia wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, czy też zdarzenie jest dopiero w sferze planów. Istotą interpretacji indywidualnej i zakresem wniosku o interpretację powinno być uzyskanie pewności jakie skutki prawnopodatkowe są konsekwencją określonych zdarzeń, zanim te skutki powstały. Skutki podatkowe powinny być rozumiane w tym przypadku, jako realizacja praw lub obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego, nakładających obowiązek na zainteresowanego lub przyznających mu uprawnienie. Przedmiotem interpretacji mogą być tylko te przepisy, które zawierają normy adresowane do podmiotu zainteresowanego w uzyskaniu interpretacji. Nie mogą być przedmiotem interpretacji indywidualnej przepisy adresowane do organu podatkowego.

Proponowana zmiana wymaga dostosowania znacznej części przepisów Działu II Rozdział 1a, w tym w szczególności przepisów dotyczących oświadczeń, przepisów o opłacie, przepisów o ochronie. Wskazane jest w szczególności wprowadzenie regulacji wskazującej, że w przypadku gdy skutki podatkowe przedstawione we wniosku zaistniały przed dniem otrzymania wniosku przez organ, wydana interpretacja indywidualna nie wywołuje skutków prawnych.

c) Odmowa wydania interpretacji jeżeli przedstawiony we wniosku całokształt zdarzeń wskazuje na zamiar uniknięcia opodatkowania.

Proponuje się wprowadzenie regulacji, zgodnie z którą w przypadku, gdy opisane we wniosku zdarzenia wskazują, iż potencjalnie zastosowanie może znaleźć klauzula o unikaniu opodatkowania, nie będzie wydawana interpretacja indywidualna. Brak jest uzasadnienia aby tego typu interpretacje przyznawały ochronę prawną związaną z zasadą nieszkodzenia. W takiej sytuacji organ odmawiając wydania interpretacji indywidualnej informować będzie jednocześnie podatnika, że może wystąpić z wnioskiem o wydanie opinii zabezpieczającej w zakresie istnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Wprowadzenie takiego rozwiązania podyktowane jest faktem, iż postępowanie w sprawie wydania interpretacji indywidualnej ma charakter uproszczony, przy wydaniu której organ podatkowy opiera się tylko na zawartym we wniosku opisie zdarzeń. Postępowanie to nie jest dedykowane na dokonywanie oceny, czy planowane przez podatnika działania mieszczą się w zakresie normy regulującej klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania. Rozwiązanie takie pozostaje w ścisłym związku z przewidzianym w dalszej części projektu wprowadzeniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania oraz uregulowaniem nowego, odrębnego od instytucji interpretacji indywidualnych, trybu opinii zabezpieczających w zakresie istnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

d) Rozwiązania służące podniesieniu efektywności zmian nieprawidłowych interpretacji indywidualnych.

W ramach podniesienia efektywności zmian nieprawidłowych interpretacji indywidualnych oraz ujednolicania stosowania prawa podatkowego proponuje się:

- wprowadzenie możliwości upoważnienia, w drodze rozporządzenia, Dyrektorów Izb Skarbowych w kompetencję zmiany wydawanych przez nich interpretacji indywidualnych na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa,
- doprecyzowanie uprawnień ministra właściwego do spraw finansów publicznych do zmiany interpretacji podatkowych poprzez wprowadzenie jednoznacznej regulacji, że minister właściwy do spraw finansów publicznych może w każdym czasie, z urzędu, zmienić wydaną interpretację indywidualną, jeżeli stwierdzi jej nieprawidłowość, uwzględniając w szczególności orzecznictwo sądów, Trybunału Konstytucyjnego lub

Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości; proponowane rozwiązanie umożliwi zmianę zaskarżonej do sądu interpretacji indywidualnej do dnia rozpoczęcia w sprawie pierwszej rozprawy przed sądem administracyjnym,

- wprowadzenie zasady, w myśl której zmiana interpretacji indywidualnej następuje tylko w odniesieniu do opisu całokształtu zdarzeń, jaki został przedstawiony we wniosku, na podstawie którego wydana została zmieniana interpretacja; proponowane rozwiązanie usunie pojawiające się w orzecznictwie wątpliwości w zakresie możliwości uzupełniania stanu faktycznego na etapie zmiany interpretacji indywidualnej, co w istocie zmieniałoby przedmiot sprawy,
- wyposażenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych w uprawnienie do stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, w drodze postanowienia, w sytuacji jej niezgodności z aktualną interpretacją ogólną zamiast zmiany interpretacji indywidualnej; rozwiązanie to zracjonalizuje postępowanie weryfikacyjne oraz włączy interpretacje ogólne do systemu interpretacji,
- wyposażenie ministra właściwego do spraw finansów publicznych w kompetencję uchylenia interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki do odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, z jednoczesnym stwierdzeniem odmowy wydania takiej interpretacji; wprowadzenie takiego rozwiązania wiązało się będzie ze zmianą ustawy Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi polegającą na objęciu aktu uchylającego interpretację indywidualną kontrolą sądów administracyjnych.

Istotne znaczenie ma w tym zakresie rozwiązanie przewidujące stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej w sytuacji jej niezgodności z aktualną interpretacją ogólną. Z uwagi na tożsame zasady ochrony prawnej niezgodność interpretacji indywidualnych z interpretacjami ogólnymi prowadzić bowiem może do złamania konstytucyjnych zasad równości i sprawiedliwości opodatkowania. Powoduje to konieczność podjęcia szybkich działań zmierzających do urzeczywistnienia podstawowej funkcji interpretacji ogólnej - ujednolicenia stosowania prawa podatkowego.

W sprawie stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej stojącej w sprzeczności z interpretacją ogólną organ wydawał będzie postanowienie, na które służyło będzie zażalenie. Procedura ta znajdzie zastosowanie do interpretacji indywidualnych wydanych przed dniem opublikowania interpretacji ogólnej. Wraz z postanowieniem organ będzie informował o treści interpretacji ogólnej, w oparciu o którą stwierdził nieaktualność stanowiska przedstawionego w interpretacji indywidualnej.

e) Cyfryzacja postępowania interpretacyjnego.

Mając na uwadze potrzebę poprawy obsługi wniosków o interpretacje indywidualne proponuje się wprowadzenie zasady, wedle której wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej może być wniesiony wyłącznie, według określonego wzoru, oraz wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. W ten sposób wnoszone będą także wszelkiego rodzaju pisma kierowane do organów przez wnioskodawców w toku postępowania o wydanie interpretacji indywidualnej. Konsekwentnie proponuje się również aby za pomocą środków komunikacji elektronicznej następowało doręczenie wszelkich pism w toku postępowania interpretacyjnego, w tym interpretacji indywidualnej, jej zmiany oraz postanowień. Jednakże z uwagi na specyfikę interpretacji podatkowych wydawanych przez organy samorządu terytorialnego zasada ta nie będzie miała zastosowania do interpretacji wydawanych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miasta), starostów lub marszałków województw w zakresie ich właściwości.

Proponuje się również wprowadzenie fikcji elektronicznego doręczenia interpretacji, w postaci przyjęcia, że interpretację indywidualną uważa się za wydaną z zachowaniem

trzymiesięcznego terminu, jeżeli informacja wskazująca adres elektroniczny, z którego adresat może pobrać pismo, została przesłana przed jego upływem. Przedmiotowa zmiana wychodzi naprzeciw uwagom zgłoszonym przez Rzecznika Praw Obywatelskich co do konstytucyjności stosowanej na gruncie interpretacji podatkowych zasady, w myśl której wydanie interpretacji indywidualnej oznacza jej sporządzenie (wniosek RPO do Trybunału Konstytucyjnego z dn. 20.11.2012 r. znak: RPO-716418-12/V/ST). Przy elektronicznej metodzie doręczenia interpretacji sygnalizowane przez Rzecznika Praw Obywatelskich wątpliwości co do daty wejścia w życie „milczącej" indywidualnej interpretacji podatkowej zostaną wyeliminowane.

f) Przejrzystość bazy interpretacji indywidualnych.

W celu poprawy dostępności do interpretacji indywidualnych publikowanych w Biuletynie Informacji Publicznej zasadne jest:

- zamieszczanie w interpretacji indywidualnej wyczerpującego opisu całokształtu wydarzeń przedstawionych we wniosku zamiast publikacji wniosku w BIP - zmiana poprawi szybkość zamieszczania interpretacji, zmniejszy ryzyko ujawniania danych osobowych oraz poprawi wydajność systemu wyszukiwania interpretacji,
- zamieszczanie w BIP informacji o zmianie, uchyleniu oraz stwierdzeniu wygaśnięcia interpretacji, dzięki czemu zminimalizowane zostanie ryzyko powoływania się podatników na nieprawidłowe lub nieaktualne interpretacje przepisów prawa podatkowego (zachowując jednak tekst interpretacji wycofanej z obrotu prawnego).

g) Zmiany doprecyzowujące postępowanie w sprawie interpretacji.

W celu usunięcia wątpliwości interpretacyjnych oraz doprecyzowania poszczególnych zagadnień wynikających ze zmieniającego się otoczenia prawnego oraz usprawnienia postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnych postuluje się:

- doprecyzowanie regulacji dotyczącej doręczenia zmienionej interpretacji indywidualnej poprzez jednoznaczne wskazanie, iż doręczeniu podlega nie zawiadomienie, lecz zmiana interpretacji oraz że zmiana doręczana jest podmiotowi, któremu w danej sprawie została wydana zmieniona interpretacja albo jego następcy prawnemu,
- wprowadzenie zasady, w myśl której opłata za złożenie wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej podlega zwrotowi w całości – w przypadku wycofania wniosku o wydanie interpretacji, oraz w części w przypadku jej uiszczenia w kwocie wyższej od należnej; w pozostałych przypadkach opłata nie będzie podlegała zwrotowi,
- doprecyzowanie regulacji dotyczącej kompetencji do wydawania w zakresie swojej właściwości interpretacji podatkowych przez wójtów, burmistrzów (prezydentów miast), starostów i marszałków województwa poprzez wskazanie, iż kompetencje tych organów obejmują również zmianę, uchylenie oraz stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji indywidualnej,
- uregulowanie podstawy prawnej do wydania postanowienia o pozostawieniu wniosku bez rozpatrzenia,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 165 § 3b Ordynacji podatkowej określającego datę wszczęcia postępowania na żądanie strony wniesione za pomocą środków komunikacji elektronicznej,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 208 Ordynacji podatkowej co umożliwi umorzenie postępowania interpretacyjnego w przypadku jego bezprzedmiotowości (m. in. w sytuacji śmierci wnioskodawcy, wycofania wniosku),

- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 213 ustawy – Ordynacja podatkowa w części dotyczącej uzupełnienia lub sprostowania pouczenia co do skargi do sądu administracyjnego,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 214 Ordynacji podatkowej regulującego kwestię ochrony wnioskodawcy w przypadku błędnego pouczenia,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania art. 215 § 1 Ordynacji podatkowej regulującego kwestię oczywistych omyłek oraz błędów rachunkowych,
- odesłanie do odpowiedniego stosowania rozdziału 7 Działu IV Ordynacji podatkowej regulującego zasady przywrócenia terminu,
- jednoznaczne określenie postanowienia jako formy aktu administracyjnego we wszystkich kwestiach proceduralnych dotyczących wydawania interpretacji indywidualnych.

Ponadto z uwagi na znaczny stopień zaproponowanych w projekcie zmian, w szczególności związanych z zakresem przedmiotowym, wprowadzeniem odmowy wydania interpretacji jeżeli wniosek wskazuje na zamiar uniknięcia opodatkowania, wprowadzeniem procedury wygaśnięcia interpretacji indywidualnej w przypadku jej niezgodności z interpretacją ogólną, czy też uchylenia interpretacji indywidualnej, jeżeli w dniu jej wydania istniały przesłanki do odmowy wszczęcia postępowania, konieczne będzie dokonanie odpowiednich zmian w zakresie przepisów regulujących zasadę nieszkodzenia, zachowując jednak istotę obecnego zakresu ochrony.

h) Kompleksowe uregulowanie delegacji dla organów podatkowych w sprawach interpretacji indywidualnych.

W celu doprecyzowania oraz uporządkowania uprawnień organów podatkowych wykonujących w imieniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych zadania związane z wydawaniem interpretacji podatkowych, a także w celu podniesienia efektywności administracji podatkowej w obszarze eliminowania przypadków niejednolitego stosowania prawa podatkowego proponuje się kompleksowe przebudowanie obecnej delegacji przewidzianej w art. 14b § 6 Ordynacji podatkowej. W tym zakresie wskazane jest aby minister właściwy do spraw finansów publicznych uwzględniając konieczność zapewnienia jednolitości i prawidłowości interpretacji indywidualnych oraz w celu usprawnienia postępowania interpretacyjnego i zmiany interpretacji mógł, w drodze rozporządzenia, upoważnić podległe organy do:

- wydawania interpretacji indywidualnych,
- zmiany, w trybie określonym w art. 14e, interpretacji indywidualnych na etapie rozpatrywania wezwania do usunięcia naruszenia prawa,
- stwierdzania wygaśnięcia interpretacji indywidualnych,
- wydawania postanowień dotyczących poszczególnych kwestii wynikających w toku postępowania interpretacyjnego,

- w jego imieniu i w ustalonym zakresie, określając jednocześnie właściwość rzeczową i miejscową upoważnionych organów.

i) Przyznanie podmiotowi zamawiającemu w rozumieniu ustawy - Prawo zamówień publicznych możliwości wystąpienia z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej.

W celu usprawnienia postępowań dotyczących zamówień publicznych proponuje się wprowadzenie w ustawie Prawo zamówień publicznych regulacji, w myśl której, podmiot zamawiający może wystąpić z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie mającym wpływ na sposób obliczenia ceny zamówienia publicznego.

Propozycja ta stanowi reakcję na uchwałę Sądu Najwyższego z dnia 20 października 2011 r. sygn. akt II CZP 52/11, w której stwierdzone zostało, iż określenie w ofercie ceny brutto z uwzględnieniem nieprawidłowej stawki podatku od towarów i usług stanowi błąd w

obliczeniu ceny, jeżeli brak jest ustawowych przesłanek wystąpienia omyłki (art. 89 ust. 1 pkt 6 w związku z art. 87 ust. 2 pkt 3 ustawy – Prawo zamówień publicznych). Ww. przepisy określają ustawowe przesłanki i zakres obowiązku dokonywania oceny oferty przez zamawiającego, a następnie formułują określone przepisami obowiązki zamawiającego, będące następstwem dokonanej oceny. Obowiązkiem zamawiającego jest zaś dokonanie oceny poprawności ceny także pod kątem m.in. prawidłowości zastosowanej stawki VAT. Proponowana zmiana zapewni stosowanie reguł konkurencji i jednolitego traktowania podmiotów ubiegających się o zamówienie publiczne.

5. **Naruszenie właściwości miejscowej nie prowadzi do uchylenia rozstrzygnięcia sprawy.**

Specyfika prowadzenia działalności gospodarczej wiąże się z mobilnością podatnika w zakresie wyboru miejsca jej prowadzenia, siedziby itp. Jest to też wykorzystywane przez nieuczciwych podatników do tworzenia takich stanów faktycznych w aspekcie właściwości miejscowej, które mają na celu uniknięcie kontaktu z administracją podatkową. W szczególności chodzi o sytuacje częstych zmian adresów siedzib i miejsc prowadzenia działalności gospodarczej, podawanie nieistniejących adresów lub adresów istniejących, lecz w rzeczywistości nie stanowiących adresu siedziby lub miejsca prowadzenia działalności gospodarczej. Zjawiska te są coraz bardziej powszechne i w znacznym stopniu utrudniają nawiązanie kontaktu z podatnikami i sprawdzenie wywiązywania się z obowiązków podatkowych. Powoduje to wątpliwości przy ustalaniu właściwości miejscowej, co prowadzi do powstawania negatywnych sporów o właściwość. Ponadto skomplikowane stany faktyczne i złożony stan prawny w zakresie właściwości miejscowej są przyczyną powstawania licznych sporów między podatnikami a organami podatkowymi. Pomyłka organu w tym zakresie ma skutki bardzo poważne. Naruszenie przepisów o właściwości miejscowej jest bowiem kwalifikowaną wadą wymienioną w art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej 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 wdrożenia procedury odpowiedzialności urzędniczej. Zwykle wyeliminowanie z obrotu prawnego decyzji z powodu wydania jej przez organ niewłaściwy powoduje konieczność ponownego przeprowadzenia postępowania podatkowego i wydania decyzji przez właściwy organ. Wiąże się to zawsze z dodatkowymi kosztami, a często ponowne postępowanie jest niemożliwe z uwagi na upływ terminu przedawnienia. Procesowe konsekwencje naruszenia właściwości miejscowej są zdecydowanie niewspółmierne do skali tego naruszenia. Priorytetem powinna być jakość przeprowadzonego postępowania i prawidłowość rozstrzygnięcia. Błąd w ustaleniu właściwości powinien być kwalifikowany jako błąd mniejszej wagi, nie skutkujący sam w sobie wzruszeniem decyzji.

Obecny system ustalania właściwości miejscowej nie przystaje 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 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) niezależnie od ich właściwości miejscowej są zunifikowane.

Zakłada się wprowadzenie zasady, zgodnie z którą naruszenie przepisów o właściwości miejscowej w zakresie organów nadzorowanych przez Ministra Finansów (nie dotyczy to organów podatkowych j.s.t.) oraz właściwości, o której mowa w art. 5 ust. 9b ustawy o urzędach i izbach skarbowych, nie stanowi podstawy do uchylenia rozstrzygnięcia.

Jednocześnie organy podatkowe tak jak dotychczas zobowiązane będą do przestrzegania z urzędu przepisów o właściwości miejscowej, rzeczowej i instancyjnej. Konsekwencją wprowadzenia nowej zasady będzie konieczność dokonania w Ordynacji podatkowej zmian dostosowawczych, w przepisach dotyczących odwołań i stwierdzenia nieważności. Organ odwoławczy utraci podstawę do uchylenia skarżonej decyzji i przekazania sprawy do rozpatrzenia właściwemu miejscowo organowi pierwszej instancji w przypadku wydania tej decyzji z naruszeniem przepisów o właściwości miejscowej. Ponadto eliminuje się przesłankę naruszenia przepisów o właściwości miejscowej z katalogu przesłanek stwierdzenia nieważności decyzji ostatecznej.

6. **Właściwość miejscowa organu podatkowego dla następcy prawnego.**

Zasadne jest, aby organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego był także właściwy do wszczęcia kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego za okres przed zdarzeniem skutkującym sukcesją podatkową. Za przyjęciem takiego rozwiązania przemawia fakt, iż następca prawny posiada dokumentację dotyczącą działalności podmiotu przejmowanego. Takie rozwiązanie usprawni proces ewentualnej weryfikacji rozliczeń poprzednika w ramach procedur przewidzianych w przepisach Ordynacji podatkowej.

Mając powyższe na uwadze proponuje się wprowadzenie zasady, że organem podatkowym właściwym miejscowo w sprawie praw i obowiązków podatnika (płatnika, inkasenta), przejętych przez następcę prawnego jest organ podatkowy właściwy dla następcy prawnego. Powyższa zasada nie będzie dotyczyć spadkobierców, będących następcami prawnymi. W tym zakresie właściwym pozostanie organ właściwy według ostatniego miejsca zamieszkania spadkodawcy. Te kwestie należy kompleksowo uregulować w przepisach o właściwości.

7. **Wprowadzenie fakultatywnego upoważnienia dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego.**

Proponuje się wprowadzenie w Ordynacji podatkowej fakultatywnego upoważnienia dla Ministra Finansów do określenia, w drodze rozporządzenia, przypadków w których, w razie zmiany właściwości miejscowej po zakończeniu roku podatkowego lub okresu rozliczeniowego, właściwym organem podatkowym jest organ inny niż wymieniony w aktualnym art. 18a Ordynacji podatkowej, uwzględniając w szczególności zmianę miejsca zamieszkania, pobytu lub siedziby podatnika. Obecnie ta kwestia budzi wątpliwości ponieważ regulowana w rozporządzeniu wykonawczym jest jedynie zmiana miejsca zamieszkania lub siedziby w trakcie roku podatkowego.

8. **Utrwalenie właściwości miejscowej organu podatkowego we wszystkich sprawach związanych z zobowiązaniem podatkowym, którego dotyczy postępowanie lub kontrola.**

Proponuje się doprecyzowanie art. 18b Ordynacji podatkowej polegające na wskazaniu, że przepis § 1 stosuje się do wszystkich spraw związanych z zobowiązaniem podatkowym, którego dotyczy postępowanie „wymiarowe" lub kontrola. Powyższe rozwiązanie oznaczać będzie skupienie w jednym organie wszystkich rodzajowo spraw jednego podatnika dotyczących danego zobowiązania podatkowego. Obecnie ta kwestia budzi wątpliwości, czy chodzi o utrwalenie właściwości tylko w jednej sprawie, która jest przedmiotem kontroli lub postępowania podatkowego (ustalenie lub określenie wysokości zobowiązania), czy we wszystkich sprawach powiązanych. Proponowane rozwiązanie winno mieć odpowiednie zastosowanie w razie następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości oraz w sprawach, o których mowa w art. 21 § 3a, art. 24, art. 30 Ordynacji podatkowej i w sprawach orzekania odpowiedzialności.

9. **Utrwalenie właściwości miejscowej organu podatkowego przeprowadzającego kontrolę podatkową w przypadku wystąpienia zdarzenia powodującego zmianę tej właściwości po zakończeniu kontroli.**

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

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

Ponadto proponuje się, aby przedmiotowe rozwiązanie miało odpowiednie zastosowanie w razie następstwa prawnego powodującego zmianę właściwości.

10. **Wyznaczanie jednego organu podatkowego w sprawach dotyczących podmiotów pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów.**

Proponuje się wprowadzić nowy szczególny tryb wyznaczania właściwości organu podatkowego pierwszej instancji do prowadzenia konkretnego postępowania (kontroli). W celu przeciwdziałania popełnianiu przestępstw skarbowych lub zabezpieczenia dowodów ich popełnienia, Minister Finansów będzie mógł wyznaczyć naczelnika urzędu skarbowego, naczelnika urzędu celnego lub dyrektora izby celnej jako właściwego do kontroli podatkowej oraz postępowania podatkowego w sprawach dotyczących podmiotów pozostających w zakresie właściwości miejscowej różnych organów, jeżeli może przyczynić się to do usprawnienia lub szybkości kontroli oraz postępowania. Nowe przepisy przykładowo znajdą zastosowanie w złożonych sprawach, gdy wystąpi potrzeba skorzystania z wiedzy i doświadczenia pracowników konkretnego organu podatkowego, szczególnie w obszarze zorganizowanej przestępczości, przestępstw „karuzelowych" i firmanctwa. Dodać należy, że nie nastąpi tu połączenie wielu postępowań w jedno, ale jeden organ będzie właściwy do prowadzeniu wielu postępowań, w tym wobec podmiotów pozostających poza jego standardową właściwością miejscową.

Uprawnienie to przysługiwałoby Ministrowi Finansów w odniesieniu do naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celnych i dyrektorów izb celnych na terenie całego kraju. Analogiczne uprawnienie przysługiwałoby również dyrektorom izb skarbowych lub dyrektorom izb celnych w odniesieniu do nadzorowanych przez nich naczelników urzędów skarbowych lub naczelników urzędów celnych.

Wyznaczenie może obejmować także przekazanie toczących się kontroli podatkowych oraz postępowań podatkowych. Czynności podjęte we wszczętej kontroli podatkowej oraz w postępowaniu podatkowym przez dotychczasowe organy podatkowe pozostaną w mocy. Wyznaczenie właściwego miejscowo organu podatkowego pierwszej instancji następować będzie w drodze niezaskarżalnego postanowienia, które doręcza się podmiotowi dla którego wyznaczono właściwy organ podatkowy oraz zainteresowanym organom. W postanowieniu również zostanie określony podmiot, dla którego został wyznaczony organ podatkowy oraz zakres spraw tego podmiotu objętych właściwością wyznaczonego organu podatkowego.

11. Zmiany w zakresie porozumień w sprawach ustalenia cen transakcyjnych (APA).

a) Rozszerzenie zakresu wydawania APA poprzez wyeliminowanie ograniczenia do transakcji jednego rodzaju oraz wyłącznie między dwoma podmiotami powiązanymi, w przypadku transakcji z podmiotem zagranicznym oraz rozszerzenie zakresu wydawania APA na umowy o podziale kosztów.

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

b) Sprecyzowanie zakresu rozstrzygnięcia w decyzji w sprawie porozumienia.

Proponuje się zmianę dotyczącą zakresu rozstrzygnięcia przy jednoczesnej rezygnacji z uszczegółowienia obligatoryjnych elementów decyzji. Zmiana odnosi się również do ujednolicenia siatki pojęciowej z ustawą o podatku dochodowym od osób fizycznych (updof) i ustawą o podatku dochodowym od osób prawnych (updop), w zakresie przepisów odnoszących się do podmiotów powiązanych.
Wprowadzić również należy pojęcie „warunki" zastosowane w art. 11 updop i art. 25 updof, które Minister Finansów powinien uwzględnić w zakresie rozstrzygania o prawidłowości wyboru metody lub o prawidłowości alokacji kosztów i ryzyk ustalonych w umowie o podziale kosztów. Pojęcie „warunków" zostało zdefiniowane w Wytycznych OECD (wersja z lipca 2010 r.), w szczególności w rozdziale I tych wytycznych. Zastosowanie zasady ceny rynkowej odnosi się do warunków (stanu faktycznego zaistniałego pomiędzy podmiotami powiązanymi) ustalonych lub narzuconych pomiędzy podmiotami powiązanymi i porównania ich z warunkami jakie ustaliłyby między sobą podmioty niezależne.

c) Rozszerzenie treści zawiadomienia o zaistnieniu przeszkód w trakcie postępowania APA.

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

d) Wprowadzenie dodatkowego elementu decyzji umarzającej postępowanie w sprawie porozumienia wydawanej w sytuacji wycofania wniosku.

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

e) Zastąpienie przedłużania terminu obowiązywania decyzji w sprawie porozumienia instytucją odnowienia decyzji w sprawie porozumienia.

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

f) Rozszerzenie zakresu porozumienia na okres od momentu złożenia wniosku zamiast okresu od momentu doręczenia decyzji w sprawie porozumienia.

W obecnym stanie prawnym, okres którego decyzja dotyczy może rozpoczynać się od dnia doręczenia decyzji. W odróżnieniu od ustawodawstwa innych krajów APA nie obejmuje okresu przeszłego.
Dotychczasowe przepisy powodują rozbieżności w terminie obowiązywania porozumienia dwustronnego i wielostronnego zawartego z właściwą władzą innego państwa. W innych krajach porozumienie obowiązuje z reguły od momentu złożenia wniosku (tzw. rollback).

g) Wprowadzenie upoważnienia ustawowego dla Ministra Finansów do wydania aktów wykonawczych.

Proponowane zmiany skutkują funkcjonowaniem 3 typów wniosków:
- wniosku o zawarcie porozumienia,
- nowego wniosku o zawarcie porozumienia o podziale kosztów,
- nowego wniosku o odnowienie decyzji w sprawie porozumienia.

Niezbędne elementy tych wniosków zostaną określone w akcie wykonawczym.

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

12. Uzupełnienie przesłanek do wydania decyzji określającej.

Proponuje się uszczegółowienie przepisów pozwalających organowi podatkowemu na wydanie decyzji określającej w sytuacji, gdy niewykazano powstałego zobowiązania podatkowego. Dotychczas taka sytuacja nie jest uregulowana w art. 21 § 3.

Aktualne przepisy art. 99 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 21 § 3 i 3a ustawy – Ordynacja podatkowa nie regulują kwestii wydania przez organ podatkowy decyzji określającej nadwyżkę podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług, jeśli podatnik nie złożył deklaracji oraz nie wskazują, że określenie nadwyżki powinno być powiązane z możliwością odliczenia jej w następnych okresach rozliczeniowych. Przepisy prawa podatkowego powinny umożliwiać organom podatkowym określanie prawidłowej wysokości każdego „wyniku podatkowego" w podatku od towarów i usług.
Ponadto wymaga uregulowania w Ordynacji podatkowej szczególna sytuacja, w której decyzja określająca ma być wydana w stosunku do podmiotu innego niż podatnik. Chodzi o sytuację, która jest uregulowana w art. 108 ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług, gdy do zapłaty podatku jest obowiązana wystawiająca fakturę osoba prawna, jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej lub osoba fizyczna, w której wykaże kwotę podatku.

13. Zmodyfikowanie zasad wydawania przez organ podatkowy decyzji w sprawie określenia dochodu (przychodu).

Przepis art. 21b Ordynacji podatkowej nie przewiduje wydania decyzji określającej przychód. Brak jest także podstawy prawnej do merytorycznego orzekania w przypadku stwierdzenia w toku prowadzonego postępowania, że podatnik nie złożył deklaracji, a osiągnął dochód, który po zastosowaniu ulg i odliczeń, nie powoduje powstania zobowiązania podatkowego albo osiągnął przychód.

Przepis art. 21b wymaga rozszerzenia kompetencji organów podatkowych do orzekania w powyższym zakresie przez wprowadzenie ogólnej regulacji umożliwiającej wydanie decyzji w sprawie określenia dochodu lub przychodu w każdym przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy w toku prowadzonego postępowania podatkowego, że podatnik osiągnął dochód lub przychód w wysokości niepodlegającej opodatkowaniu.

14. Rozszerzenie przesłanek do odstąpienia od szacowania podstawy opodatkowania.

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

15. Uelastycznienie wyboru metody szacowania podstawy opodatkowania.

Przepis art. 23 § 4 Ordynacji podatkowej preferuje metody szacowania wymienione w tej ustawie. Zastosowanie metody szacowania spoza ustawowego katalogu wymaga nie tylko uzasadnienia zastosowania tej metody lecz także uzasadnienia przyczyn niezastosowania metod wymienionych w Ordynacji podatkowej. To rozwiązanie powoduje nadmierne przedłużanie postępowań podatkowych, w których dochodzi do oszacowania podstawy opodatkowania. Stąd należy umożliwić organom podatkowym w szerszym zakresie niż w aktualnym stanie prawnym korzystanie z metod szacowania podstawy opodatkowania niewymienionych w art. 23 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa. Wymaga to rezygnacji z pierwszeństwa metod wymienionych w art. 23 § 4 Ordynacji podatkowej. Potrzeba proponowanej zmiany wiąże się z różnorodnością stanów faktycznych.

Zaakcentowania wymaga, że na wybór optymalnej metody szacowania podstawy opodatkowania wpływają realia konkretnej sprawy, w tym posiadane dane wynikające z ksiąg i inne dowody. Konieczność uzasadnienia wyboru metody szacowania pozostaje tak jak dotychczas elementem każdej decyzji podatkowej, w której dokonano szacunku.

16. Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania.

a) Dotychczasowe doświadczenia w zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

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

„Art. 24b. § 1. Organy podatkowe i organy kontroli skarbowej, rozstrzygając sprawy podatkowe, 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."

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

b) Klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w innych krajach.

Negatywne zjawisko „unikania opodatkowania" istnieje w każdym kraju o gospodarce rynkowej. Najczęściej realizuje się przez konstruowanie nietypowych konstrukcji prawnych zamiast korzystania z typowych, sztuczne dzielenie gospodarczo jednorodnego zdarzenia na etapy aby wytworzyć wrażenie istnienia wielu odrębnych zdarzeń. Celem unikania opodatkowania jest nadużywanie preferencji podatkowych, nadużywanie umów międzynarodowych, wykorzystywanie „rajów podatkowych". Normy ogólne przeciwdziałające unikaniu opodatkowania znajdują się w systemach prawnych wielu z tych krajów, w tym takich które mają zbliżone do polskiego systemy prawne. Generalnie istnienie i stosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest akceptowane przez orzecznictwo sądowe i doktrynę. Państwa mające normatywne regulacje klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania to: Austria, Niemcy (nowe brzmienie od 2008r.), Francja (istotna modyfikacja w 2008r.), Portugalia, Szwecja (od 1980r., uchylono klauzulę w 1993r. ale już w 1995 r. wprowadzono ją ponownie, ze względu na jej istotną funkcję prewencyjną), Szwajcaria (w różniących się miedzy sobą regulacjach kantonalnych), Słowacja, Słowenia, Węgry (od 2003r.), Turcja (1980r.), Kanada (od 1988r., z istotną modyfikacją w 2008r.), Brazylia (2001r.), Irlandia (od 1989r.), Australia (od 1936r.), Włochy (od 1997r.), Nowa Zelandia (1976r.), RPA (2006r.) Singapur, Tajwan (2009r.), Hong Kong, Chiny (od 2008r.), Belgia (istotna modyfikacja w 2012r.), Kolumbia (od 2013r.) Wprowadzenie klauzuli zazwyczaj było początkowo uznawane za zamach na swobodę kształtowania umów i prawa podatnika (podobnie jak w Polsce w latach 2002-2003), jednak po ukształtowaniu się doktryny, orzecznictwa i praktyki te obawy zanikały. W Wielkiej Brytanii klauzula przeciwdziałająca unikaniu opodatkowania ma wejść w życie w połowie 2013 r., a w Indiach klauzula wejdzie w życie w 2016 r. W Holandii, Norwegii, Japonii, Korei Południowej nie ma klasycznej klauzuli ale jest rozwinięte orzecznictwo sądowe dotyczące ekonomicznej treści transakcji. W Stanach Zjednoczonych stosuje się sądową doktrynę „gospodarczej treści" czynności prawnych. Należy dostrzec, że w ostatnich latach w wielu państwach zapobiegając agresywnemu planowaniu podatkowemu i unikaniu opodatkowania zmodyfikowano klauzule w celu zwiększenia ich efektywności. Tylko w Polsce wprowadzenie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania zostało zdyskwalifikowane przez Trybunał Konstytucyjny, mimo że badana przez Trybunał Konstytucyjny klauzula była porównywalna z klauzulami obowiązującymi i wprowadzanymi obecnie w innych państwach. Klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania nie ma m.in. w Grecji (jest rozważana), w Danii, na Ukrainie, na Litwie, w Rosji, Indonezji, Meksyku.

We Francji, Australii i Kanadzie działają (w Wielkiej Brytanii i Indiach będą działać wraz z wdrożeniem klauzuli) niezależne od administracji podatkowej, ciała opiniodawczo-doradcze w sprawie zastosowania klauzuli. Członkami komitetu/panelu są eksperci zajmujący się prawem podatkowym oraz doświadczeni przedstawiciele administracji podatkowej. Udział komitetu przy wydawaniu decyzji ma zapewnić obiektywizm podejścia organów podatkowych oraz – poprzez scentralizowanie wydawania opinii - wpływać na jednolitość praktyki w zakresie stosowania klauzuli. Opinie komitetu nie są wiążące dla organów podatkowych, jednakże w praktyce są brane pod uwagę przy rozstrzyganiu spraw. Organ prowadzący postępowanie co do zasady nie może wydać decyzji przed uzyskaniem stanowiska komitetu, jeśli sprawa została mu przestawiona do zaopiniowania. Zasadniczo opinie komitetu są publikowane, po uprzedniej ich anonimizacji.

c) Potrzeba i cel wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W związku z przystąpieniem Polski do Unii Europejskiej nastąpiła zmiana otoczenia prawnego prowadzenia działalności. Swobodny przepływ towarów i kapitału sprzyja procesom globalizacji. Procesy te mają także swoje odbicie w zmianach zachodzących

w obszarze prawa podatkowego. Zmiany w prawie podatkowym powinny w większym stopniu uwzględniać pojawiające się zagrożenia związane z uchylaniem się od opodatkowania. Na wystąpienie takich zagrożeń zwróciła uwagę Komisja Europejska w Zaleceniach z dnia 6.12.2012 r. w sprawie agresywnego planowania podatkowego [C(2012)8806], które dotyczą podatków bezpośrednich. Jednym z zalecanych przez Komisję rozwiązań, mających na celu przeciwdziałanie praktykom agresywnego planowania podatkowego powodujących unikanie opodatkowania, jest przyjęcie przez państwa członkowskie zasady dotyczącej zwalczania nadużyć, dostosowanej zarówno do sytuacji krajowych i transgranicznych ograniczonych do Unii, jak i do sytuacji, które dotyczą również państw trzecich. Komisja zaleca wprowadzenie do przepisów krajowych państw członkowskich następującej klauzuli: *„Nie uwzględnia się sztucznego uzgodnienia lub szeregu sztucznych uzgodnień, które przyjęto w zasadniczym celu uniknięcia opodatkowania i które prowadzą do osiągnięcia korzyści podatkowej. Krajowe organy rozpatrują te ustalenia do celów podatkowych poprzez odniesienie się do ich istoty ekonomicznej".* Polska jak i wszystkie państwa członkowskie jest zobowiązana w terminie 3 lat poinformować KE o środkach podjętych w celu realizacji tego Zalecenia. Tematyki unikania opodatkowania dotyczą rezolucje Parlamentu Europejskiego: z dnia 2 lutego 2012 r. (2011/2271(INI))[1] oraz z dnia 17 kwietnia 2012 r. (2012/2599(RSP))[2] oraz liczne raporty OECD. Problem jest zauważalny także w orzecznictwie Trybunału Sprawiedliwosci Unii Europejskiej np. wyrok z dnia 21 lutego 2006 r. w sprawie C-255/02 Halifax (w pkt 74 i w pkt 75 wyroku), wyrok z dnia 21 czerwca 2012 r. w sprawach połączonych C-80/11 i C-142/11 Mahagében i Dávid (w pkt 41, 42, 46 i 47), wyrok z dnia 6 września 2012 r. w sprawie Tóth C-324/11, orzeczenie z dnia 6 lipca 2006 r. w sprawach połączonych Axel Kittel oraz Recolta Recycling SPRL C-439/04 i C-440/04 (pkt 45, 56, 57). Powołane orzeczenia dotyczą podatku VAT.

Klauzula jest potrzebna dla zapewnienia równego traktowania wszystkich podatników. W przypadku jej braku podatnik unikający opodatkowania znajdowałby się w lepszej sytuacji niż podatnik płacący podatek, chociaż obydwaj osiągnęli identyczny efekt gospodarczy.

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

d) Proponowane normatywne ujęcie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

Przegląd klauzul w niektórych krajach europejskich pokazuje, że jakkolwiek nie ma jednolitego modelu normatywnego klauzuli to jednak wszystkie klauzule mają dość podobne cechy i elementy. Na podstawie doświadczeń innych krajów można sformułować następujące kierunkowe dyrektywy legislacyjne co do wprowadzenia klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jako normy materialnej w Ordynacji podatkowej.

Istota klauzuli. Stosunki prawne mogą być kształtowane w sposób optymalny dla stron, również w aspekcie podatkowym. Prawo podatkowe nie może być jednak obchodzone poprzez nadużycie możliwości swobodnego kształtowania stosunków prawnych. W razie nadużycia możliwości kształtowania stosunków prawnych treść powstałego zobowiązania

---

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

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

podatkowego wywodzi się z wyników gospodarczo-ekonomicznych zaistniałych zdarzeń a nie z uzewnętrznionej treści stosunku prawnego. Fundamentem oceny zdarzeń przez ich pryzmat gospodarczo-ekonomiczny jest uznanie, że ustawodawca nadając treść podatkowemu stanowi faktycznemu dąży do opodatkowania rzeczywistych zdarzeń gospodarczych, a nie konstrukcji prawnych, w których zdarzenia te znajdują swój wyraz. W tym kontekście, unikanie opodatkowania jawi się jako wykorzystanie przez podatnika rozdźwięku pomiędzy gospodarczym celem (sensem) normy prawnej, a jej językowym brzmieniem. W doktrynie francuskiej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania jest to ujmowane jako „przywrócenie prawdziwej natury umowy". Cechą zazwyczaj towarzyszącą kształtowaniu stosunków prawnych w sposób obchodzący prawo podatkowe jest brak elementów ryzyka gospodarczego w związku z dokonaniem określonej czynności prawnej lub wzajemnie powiązanego zespołu takich czynności.

Warunki stosowania klauzuli. Nadużycie swobody kształtowania stosunków prawnych uzasadniające zastosowanie ogólnej klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania ma miejsce, gdy:

- zastosowano konstrukcję prawną, która nie jest adekwatna dla danego zdarzenia gospodarczego, przez co należy też rozumieć podzielenie zdarzenia na odrębne czynności prawne albo połączenie wielu odrębnych zdarzeń w jedną czynność jedynie dla uzyskania korzyści podatkowych z takiego podziału/połączenia,
- istnieje konstrukcja prawna, która jest adekwatna do realizacji efektu gospodarczego, której to zastosowanie do osiągnięcia określonego efektu gospodarczego ustawodawca mógł zakładać, ponieważ kontrahenci działający racjonalnie, w warunkach normalnego ryzyka gospodarczego taką konstrukcję by wybrali,
- zastosowana konstrukcja prawna powoduje, że przynajmniej dla jednej ze stron umowy dominującą korzyścią ale niekoniecznie jedyną jest znacząca korzyść podatkowa; inne korzyści są nieistotne w relacji do korzyści podatkowej albo też przynajmniej dla jednej ze stron nie ma żadnych innych korzyści poza korzyścią podatkową,
- ciężar dowodu istnienia warunków do zastosowania klauzuli spoczywa na organie podatkowym,
- podatnik nie wykazał innych niż podatkowe, istotnych finansowo lub ekonomicznie, przyczyn uzasadniających zastosowanie wybranej przez niego konstrukcji prawnej lub innych adekwatnych w danych okolicznościach istotnych powodów do zastosowania wybranej konstrukcji prawnej.

Efekt zastosowania klauzuli. Jeżeli podatnik dokonał transakcji bez uzasadnionego powodu ekonomicznego lub biznesowego, a dominującym celem było uzyskanie korzyści podatkowej (obniżenie wysokości zobowiązania podatkowego lub uniknięcie tego zobowiązania, podwyższenie kwoty nadpłaty, zwrotu podatku, straty) organy podatkowe mogą określić zobowiązanie podatkowe bazując na zdarzeniu gospodarczym i adekwatnych do jego osiągnięcia konstrukcjach prawnych, a także pominąć te konstrukcje prawne, które są nieadekwatne lub zbędne do realizacji zdarzenia i uzyskania zamierzonego efektu gospodarczego.

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

Proponuje się, aby klauzula mogła mieć zastosowanie do wszystkich podatków i aby dotyczyła zdarzeń związanych z prowadzeniem działalności gospodarczej oraz zdarzeń związanych z uczestnictwem w podmiotach gospodarczych (posiadanie udziałów, akcji,

zarządzenie). Z zakresu stosowania klauzuli należy wykluczyć zdarzenia na gruncie prawa rodzinnego i opiekuńczego, spadkobrania oraz czynności prawne, wykonujące orzeczenie sądowe lub dokonywane w związku z takim orzeczeniem.

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.

Ze względu na zastrzeżenia Trybunału Konstytucyjnego dotyczące użycia w poprzedniej klauzuli zwrotów niedookreślonych należy zdefiniować pojęcie unikania opodatkowania. Definicja powinna zawierać następujące elementy:
- dokonanie przez podatnika lub osoby działającej w jego imieniu i na jego rzecz, czynności prawnej lub wzajemnie powiązanego zespołu czynności prawnych,
- korzyść podatkowa jako dominujący cel określonego ukształtowania czynności prawnej lub zespołu czynności prawnych,
- sztuczność, nieadekwatność podjętej czynności w stosunku do osiągniętego w wyniku tej czynności efektu ekonomicznego.

Stosowanie klauzuli nie może być przedmiotem uznania administracyjnego.

e) Zasada wstrzymania z mocy prawa decyzji wydanej na podstawie klauzuli do czasu pełnego zakończenia sporu.

Wprowadzenie klauzuli do porządku prawnego powinno być połączone z wprowadzeniem przepisu o wstrzymaniu z mocy prawa wykonania decyzji wydanej na podstawie tej klauzuli do czasu upływu terminu do wniesienia skargi do sądu administracyjnego lub wydania prawomocnego orzeczenia sądowego. Przyjęcie konstrukcji wstrzymania z mocy prawa takiej decyzji do czasu wydania prawomocnego orzeczenia sądowego zapewni najwyższe bezpieczeństwo procesowe podatnikom, w stosunku do których będzie zastosowana klauzula.

Możliwa jest także sytuacja, gdy zobowiązanie podatkowe tylko w pewnej części zostanie określone na podstawie klauzuli. Proponuje się, aby w takim przypadku wykonanie decyzji zostało wstrzymane na zasadach określonych wyżej w części dotyczącej wysokości tego zobowiązania podatkowego. W pozostałej części decyzja może być wykonywana na zasadach ogólnych. Rozwiązanie to wymaga, aby w każdej takiej decyzji została wyszczególniona kwota zobowiązania podatkowego określona w efekcie stosowania klauzuli. Kwota ta powinna być wskazana w decyzji. Postulowane rozwiązanie zapewnia bezpieczeństwo procesowe każdemu podatnikowi, w stosunku do którego klauzula zostanie zastosowana niezależnie od wysokości zobowiązania podatkowego określonego w wyniku jej zastosowania.

f) Dodatkowa sankcja finansowa w razie ostatecznego i prawomocnego wykazania unikania opodatkowania.

W dużej części krajów (Australia, Finlandia, Francja, Irlandia, Nowa Zelandia, RPA, Norwegia, USA) posiadających w swoich systemach prawnych regulacje przeciwko unikaniu opodatkowania lub bazujących na orzecznictwie sądowym, po przeprowadzeniu postępowania wykazującego unikanie opodatkowania, poza wymiarem należnego podatku oraz zastosowania związanych z tym ewentualnych sankcji karnych, istnieje możliwość nałożenia dodatkowej sankcji finansowej zazwyczaj stanowiącej ułamek uzyskanych bezprawnie korzyści podatkowych (od 20 do 200%, poziom sankcji oscyluje jednak średnio ok. 30-40%). Celem tej sankcji jest wzmocnienie prewencyjnego charakteru klauzuli. Proponuje się wprowadzenie analogicznego rozwiązania w Ordynacji podatkowej poprzez ustalenie dodatkowego zobowiązania podatkowego w wysokości 30% uszczupleń należnych zobowiązań podatkowych w wyniku unikania opodatkowania. To dodatkowe zobowiązanie

będzie ustalane dopiero po dokonaniu ostatecznego i prawomocnego rozstrzygnięcia spraw podatkowych, w których zastosowano klauzulę.

g) Ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania w relacji do klauzul szczególnych.

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

17. Opinie zabezpieczające w zakresie istnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania.

W wielu krajach, w których obowiązuje klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania administracja podatkowa zapewnia też możliwość uzyskania uprzedniej opinii/interpretacji lub zbliżonego aktu administracyjnego w zakresie działań planowanych przez podatnika tj. uznanie ich za dopuszczalną optymalizację podatkową albo unikanie opodatkowania spełniające przesłanki zastosowania klauzuli. Takie rozwiązania obowiązują m.in. w Australii, Francji, Holandii, Irlandii, Kanadzie, Norwegii, Nowej Zelandii, Szwecji (opinie wydawane przez niezależny od administracji podatkowej panel ekspercki), na Węgrzech, są też planowane w Indiach. Opinie w zakresie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania są wydawane w ramach ogólnego systemu interpretacji prawa podatkowego albo istnieje szczególna procedura opiniodawcza dedykowana do tego typu spraw. Dostrzec jednak należy, że w wielu krajach nawet mimo istnienia klauzuli lub doktryny sądowej w tym zakresie jej potencjalne stosowanie nie może być przedmiotem żadnych uprzednich opinii/interpretacji wydawanych na wniosek podatnika (Austria, Niemcy, Hiszpania, Stany Zjednoczone, Japonia, Korea, Wielka Brytania planując wprowadzenie klauzuli nie przewiduje wydawania tu opinii); W Holandii natomiast administracja odmówi wydania opinii jeżeli stwierdzi, że dominującym celem działań podatnika są korzyści podatkowe.

Obecnie obowiązująca procedura wydawania na wniosek interpretacji indywidualnych prawa podatkowego jest ograniczona do opisu zdarzenia przedstawionego przez zainteresowanego i oceny prawidłowości jego stanowiska. Taka procedura koncentruje się na aspektach związanych z wykładnią przepisu prawa podatkowego. Przy wydawaniu interpretacji indywidualnych organy podatkowe opierają się wyłącznie na zawartym we wniosku opisie zdarzeń. Dla dokonania wykładni prawa w wydawanej interpretacji nie jest konieczne badanie dokumentacji wnioskodawcy, czy też analiza celu lub zamiaru jego działań oraz uzyskanych w ich wyniku korzyści. Procedura wydawania na wniosek interpretacji indywidualnych prawa podatkowego nie jest więc wystarczająca do analizy o wiele bardziej skomplikowanych zagadnień związanych z optymalizacją podatkową lub agresywnym planowaniem podatkowym.

Korzystając ze wzorców innych krajów oraz realizując zalecenia zawarte w wyroku Trybunału Konstytucyjnego dotyczące zapewnienia przewidywalności stosowania klauzuli proponuje się stworzenie nowej procedury, której istotą będzie wydanie, na wniosek zainteresowanego, pisemnej opinii w zakresie istnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Proponowany nowy instrument będzie wzmacniał bezpieczeństwo prawne w podejmowaniu decyzji biznesowych oraz gwarantował przewidywalność reakcji administracji podatkowej.

Nowa procedura wydawania opinii w indywidualnych sprawach nie będzie ograniczona tylko do interpretacji przepisów prawa podatkowego ale będzie szeroko ujmowała stosowalność 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.

Wnioskujący o opinię zabezpieczającą w zakresie istnienia przesłanek zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania obowiązany będzie, w szczególności do:

1) wyczerpującego opisu planowanej konstrukcji prawnej oraz czynności prawnej lub powiązanego ze sobą zespołu czynności prawnych wchodzących w skład tej konstrukcji,
2) wyczerpującego opisu zdarzenia gospodarczego lub zdarzeń gospodarczych, dla zrealizowania których konstrukcja ta jest planowana,
3) wskazać dokonane już czynności prawne związane z planowaną konstrukcją prawną,
4) wskazanie korzyści ekonomicznych i biznesowych uzasadniających przyjętą przez wnioskodawcę konstrukcję prawną oraz korzyści podatkowych związanych z planowaną konstrukcją prawną,
5) załączenia dokumentacji, w tym umów i ich projektów, dotyczących planowanej konstrukcji prawnej,
6) wskazania własnych wątpliwości i obaw co do zaistnienia przesłanek zastosowania klauzuli, z powodu których ubiega się o wydanie opinii.

W postępowaniu dotyczącym wydania opinii w sprawie zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania znajdą odpowiednie zastosowanie przepisy regulujące zasady ogólne postępowania podatkowego (praworządności, zaufania do organów podatkowych, prawdy obiektywnej, czynnego udziału strony, szybkości i prostoty postępowania) a także inne przepisy regulujące postępowanie podatkowe, w szczególności: dotyczące pełnomocnictw, doręczeń, obliczania terminów oraz przepisy procedury wydawania interpretacji indywidualnych, jej publikacji, zwrotu opłaty. Zastosowanie się wnioskodawcy do wydanej przez organ opinii stwierdzającej, że przedstawiona we wniosku konstrukcja prawna nie stanowi przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, będzie dawać ochronę na zasadach analogicznych jak w zakresie interpretacji indywidualnych i ogólnych.

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

Opinia zabezpieczająca zawierała będzie ocenę czy planowana przez podatnika konstrukcja prawna spełnia albo nie spełnia przesłanki zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, wraz z uzasadnieniem prawnym. Ze względu na skomplikowany charakter spraw proponuje się, aby opinie w przedmiotowym zakresie były wydawane w terminie 6 miesięcy, a przekroczenie tego terminu nie prowadziło do tzw. „milczącej opinii".

W zakresie wysokości opłaty wzorcem powinny być rozwiązania obecnego art. 20m Ordynacji podatkowej dotyczącego opłaty za wniosek o uznanie metody ustalania ceny transakcyjnej. Uwzględniając specyfikę nowej procedury, jej większą pracochłonność i stopień skomplikowania rozstrzyganych zagadnień proponuje się aby opłata za wniosek wynosiła 25.000 zł, a jeżeli planowane czynności prawne mają być dokonywane z podmiotami będącymi nierezydentami albo kontrolowanymi bądź zarządzanymi przez nierezydentów, proponuje się aby opłata wynosiła 50.000 zł.

Na opinię zabezpieczającą zainteresowanemu będzie przysługiwała skarga do sądu administracyjnego, skoro samo zastosowanie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania w sprawach wymiarowych też będzie przedmiotem kognicji sądów administracyjnych.

Właściwym w zakresie wydawania opinii zabezpieczającej będzie minister właściwy do spraw finansów publicznych; nie przewiduje się delegowania kompetencji w zakresie wydawania tych opinii na organy podległe.

18. Rada do Spraw Unikania Opodatkowania.

Bazując na rozwiązaniach francuskich (Comite de l'Abuse de Droit Fiscal), australijskich (General Anti-avoidance Rule Panel) oraz kanadyjskich (General Anti-avoidance Rule Committee) oraz planowanych rozwiązaniach brytyjskich proponuje się utworzenie Rady do Spraw Unikania Opodatkowania zwaną dalej Radą. Rada będzie kolegialnym, eksperckim ciałem opiniodawczym w sprawach indywidualnych, w których zastosowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania (w decyzji organu I instancji). Funkcjonowanie Rady przyczyni się do większej obiektywności organów podatkowych w stosowaniu klauzuli, ponieważ Rada będzie wydawała niezależne opinie. Zakłada się, że Rada działając siłą swojego autorytetu będzie też wpływać na ujednolicenie praktyk stosowania klauzuli. Tym samym obawy co do stosowania klauzuli przez organy podatkowe, uzewnętrznione też w uzasadnieniu wyroku TK zostaną usunięte. Utworzenie i funkcjonowanie Rady będzie wzorowane na Państwowej Komisji Egzaminacyjnej ds. Doradztwa Podatkowego; obsługę funkcjonowania Rady zapewni minister właściwy do spraw finansów publicznych, koszty jej działania będą pokrywane z budżetu państwa. Proponuje się, aby członków Rady, jej przewodniczącego oraz jego zastępcę powoływał Minister Finansów na 4-letnią kadencję. W skład Komisji wchodziliby eksperci z zakresu prawa podatkowego, rynków finansowych, obrotu gospodarczego, międzynarodowego prawa finansowego i gospodarczego: przedstawiciele Prezesa NSA, wyższych uczelni, Rzecznika Praw Obywatelskich, Krajowej Izby Doradców Podatkowych oraz Ministra Finansów. Skład Rady nie powinien przekraczać 15 osób. Członkowie Rady podlegaliby wyłączeniu z opiniowania poszczególnych spraw na zasadach określonych w art. 130 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej. Rada podejmuje uchwały określające regulamin jej pracy.

Postuluje się, aby Rada wydawała niewiążącą opinię na etapie postępowania podatkowego w jego fazie odwoławczej o zasadności zastosowania klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania. Uprawnionym do złożenia wniosku o wydanie opinii byłby zarówno podatnik, jak i organ odwoławczy, mający wątpliwości co do zasadności zastosowania klauzuli w indywidualnej sprawie rozstrzygniętej decyzją organu I instancji. Wniosek byłby składany przez podatnika w terminie do złożenia odwołania od decyzji organu podatkowego pierwszej instancji. Po złożeniu wniosku organ odwoławczy przesyłałby akta podatkowe Radzie. Złożenie wniosku powodowałoby obligatoryjne zawieszenie postępowania

podatkowego, do czasu wydania opinii oraz zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Opinia byłaby wydawana w formie pisemnej, w terminie nie późniejszym niż w ciągu 6 miesięcy od dnia wpływu wniosku o jej wydanie. Jest to termin instrukcyjny. Podatnik i przedstawiciel organu odwoławczego mieliby prawo do aktywnego uczestniczenia w posiedzeniu Rady. Rada miałaby prawo zwrócić się do podatnika i do organów podatkowych o udzielenie wyjaśnień. Sprawę przed Radą referuje przedstawiciel organu odwoławczego, który jest właściwy do rozpatrzenia odwołania od decyzji, w której zastosowano klauzulę przeciwko unikaniu opodatkowania.

Złożenie wniosku przez podatnika o wydanie opinii podlegałoby opłacie. Opłata byłaby zwracana podatnikowi w przypadku wydania opinii zgodnej z jego wnioskiem.

Opinia nie byłaby wiążąca dla organów podatkowych aczkolwiek w decyzji organ odwoławczy byłby obowiązany odnieść się do opinii i ewentualnych zarzutów podatnika, w szczególności wówczas, jeśli opinia byłaby korzystna dla podatnika a mimo to organ odwoławczy uznałby zasadność zastosowania klauzuli. Opinia Rady stanowiłaby część akt sprawy. Opinie Rady byłyby zamieszczane w Biuletynie Informacji Publicznej po usunięciu danych identyfikacyjnych stronę i inne podmioty w niej wymienione.

W związku z potrzebą zapewnienia Radzie dostępu do akt podatkowych podatnika podlegających ochronie tajemnicą skarbową należy wprowadzić także stosowne zmiany dostosowawcze w przepisach regulujących tajemnicę skarbową. Posiedzenia Rady powinny być niejawne.

19. Połączenie orzekania odpowiedzialności podatnika oraz określenia wysokości zobowiązania.

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

20. Umożliwienie doręczenia zarządzenia zabezpieczenia wraz z decyzją o zabezpieczeniu.

Postępowanie zabezpieczające służy zabezpieczeniu interesu budżetu państwa i budżetów samorządowych zanim jeszcze powstaną przesłanki do wszczęcia egzekucji administracyjnej. Proponuje się wprowadzenie możliwości doręczenia zarządzenia zabezpieczenia wraz z decyzją o zabezpieczeniu, jeżeli cel zabezpieczenia tego wymaga. Proponowana zmiana umożliwi wszczęcie postępowania zabezpieczającego z chwilą doręczenia decyzji o zabezpieczeniu. Uregulowanie powyższej kwestii pozwoli na wyeliminowanie lub ograniczenie sporów interpretacyjnych, co jednocześnie będzie miało istotne znaczenie dla ochrony praw podatników oraz zwiększy gwarancje prawidłowości działań organów podatkowych i egzekucyjnych. W niektórych orzeczeniach sądowych wskazuje się na konieczność wcześniejszego wprowadzenia do obrotu decyzji o zabezpieczeniu, co bardzo często powoduje, iż przed wszczęciem postępowania zabezpieczającego, majątek na którym można byłoby dokonać zabezpieczenia zostaje zbyty (por. wyrok NSA z 25 maja 2010 r. sygn. II FSK 112/99).

21. Zabezpieczenie zobowiązań osób trzecich, o których mowa w art. 116 i 116a przed zakończeniem egzekucji wobec podatnika.

Sąd Najwyższy w uchwale z dnia 13 maja 2009 r. sygn. akt I UZP 4/09 (OSNP 2009/23-24/319) uznał, że bezskuteczność egzekucji z majątku spółki z ograniczoną odpowiedzialnością, o której mowa w art. 116 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa w związku z art. 31 ustawy o systemie ubezpieczeń społecznych, może być stwierdzona wyłącznie

w postępowaniu w sprawie egzekucji należności z tytułu składek na ubezpieczenia społeczne, poprzedzającym wydanie decyzji o odpowiedzialności członka zarządu spółki za te należności. Odnosząc tą uchwałę do orzekania o odpowiedzialności podatkowej osób, o których mowa w art. 116 i art. 116a ustawy – Ordynacja podatkowa i przyjętych w art. 33b pkt 2 ww. ustawy zasad zabezpieczenia zobowiązań tych osób należy przyjąć, iż zastosowanie tych zasad zabezpieczenia w praktyce nie jest możliwe. Skoro bowiem bezskuteczność egzekucji będąca przesłanką wygaśnięcia decyzji o zabezpieczeniu, może być stwierdzona wyłącznie przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności osoby, o której mowa w art. 116 § 1 Ordynacji podatkowej, nie można tej samej przesłanki doszukiwać się przed wydaniem decyzji o odpowiedzialności.

Wobec tego proponuje się, aby decyzja o zabezpieczeniu odpowiedzialności osoby trzeciej, o której mowa w art. 116 i art. 116a Ordynacji podatkowej, wygasała w momencie wszczęcia egzekucji wobec tej osoby trzeciej.

22. Rozszerzenie przedmiotu hipoteki przymusowej na udział w prawie użytkowania wieczystego oraz spółdzielczym własnościowym prawie do lokalu.

Proponuje się zmianę Ordynacji podatkowej polegającą na umożliwieniu ustanowienia hipoteki przymusowej na przysługującym współuprawnionemu udziale we wspólności praw wymienionych w art. 34 § 4 pkt 1 i 2 tej ustawy. Jest to zmiana dostosowawcza do art. 65 ust. 3 ustawy z dnia 6 lipca 1982 r. o księgach wieczystych i hipotece (Dz. U. z 2001 r. Nr 124 poz. 1361, z późn. zm.).

23. Odpis tytułu wykonawczego jako podstawa wpisu hipoteki przymusowej.

Proponuje się uściślić, że podstawą wpisu hipoteki przymusowej jest także odpis tytułu wykonawczego. Obecnie dla ustanowienia hipoteki przymusowej sądy wieczystoksięgowe wymagają oryginału tytułu wykonawczego. Uniemożliwia to zabezpieczenie hipoteką kilku nieruchomości objętych różną właściwością sądową czy też równoległe prowadzenie egzekucji wobec różnych nieruchomości (oryginał jest jeden).

24. Uprawnienie organów podatkowych do aktualizacji wpisów w księgach wieczystych.

Aktualnie organy podatkowe mogą występować z wnioskiem o założenie księgi wieczystej dla nieruchomości podatnika, płatnika, inkasenta, następców prawnych oraz osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe. Aby organy podatkowe mogły efektywnie korzystać z tego uprawnienia i w dalszej kolejności uzyskać zaspokojenie z przedmiotu hipoteki konieczne jest też uprawnienie do występowania z wnioskiem o aktualizację wpisów dotyczących tych nieruchomości w zakresie niezbędnym do dokonania wpisu hipoteki przymusowej.

25. Wydłużenie terminu do złożenia wniosku o wykreślenie wpisu zastawu skarbowego.

Proponuje się wydłużenie terminu do złożenia wniosku o wykreślenie wpisu zastawu skarbowego z 7 do 30 dni. Termin 30 dniowy jest bardziej uzasadniony realiami życia społeczno-gospodarczego. Ponadto organ podatkowy powinien zostać uprawniony do wykreślenia z urzędu zastawu skarbowego w każdym czasie i z jakichkolwiek powodów, nie tylko z przesłanek wskazanych w art. 42a Ordynacji podatkowej.

26. Informatyzacja Rejestru Zastawów Skarbowych połączona z likwidacją rejestrów w poszczególnych urzędach skarbowych.

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

W celu zapewnienia bezpieczeństwa obrotu proponuje się, aby Rejestr był jawny. Prawo niedopłatnego dostępu do danych zawartych w rejestrze zastawów i sporządzania wydruku będzie mieć każdy.. Dostęp do rejestru będzie możliwy poprzez stronę Biuletynu Informacji Publicznej po wpisaniu odpowiednich danych. Będzie także możliwy wydruk z Rejestru. Jednocześnie proponuje się zachować obecne rozwiązanie wydania, odpłatnie, na wniosek zainteresowanego uwierzytelnionego wypisu z Rejestru Zastawów Skarbowych. Taki wypis będzie mógł być wydany w każdym organie podatkowym.

Proponuje się także, aby tryb przesyłania przez wierzycieli wniosków o wpis, zmianę lub wykreślenie zastawu skarbowego był uregulowany w obligatoryjnym rozporządzeniu ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

27. Doprecyzowanie, że zaspokojenie z przedmiotu hipoteki przymusowej następuje w trybie przepisów o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Aktualnie Ordynacja podatkowa nie zawiera w odniesieniu do hipoteki przymusowej uregulowania odpowiadającego treści art. 42 § 7 Ordynacji podatkowej. Wprowadzenie proponowanej regulacji podyktowane jest koniecznością ujednolicenia rozwiązań prawnych zawartych w Ordynacji podatkowej dotyczących ograniczonych praw rzeczowych. Zauważyć należy, że brak wskazania trybu egzekucji powoduje, że egzekucję z przedmiotu hipoteki w przypadku prowadzenia jej przeciwko dłużnikowi rzeczowemu prowadzi komornik sądowy w trybie przepisów Kpc, podczas gdy na podstawie ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji naczelnik urzędu skarbowego uprawniony jest do prowadzenia egzekucji z nieruchomości. Proponowane rozwiązanie jest korzystne dla dłużników rzeczowych, którzy w obecnym stanie prawnym obowiązani są do ponoszenia wyższych kosztów egzekucyjnych na rzecz komornika sądowego.

28. Modyfikacja przepisów dotyczących należności traktowanych na równi z zaległością podatkową oraz naliczania odsetek od tej kategorii zaległości.

Obowiązujący art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej nie obejmuje wszystkich sytuacji, w których po stronie podatnika wystąpi obowiązek zwrotu nienależnie otrzymanych z organu podatkowego nadpłat, zwrotu podatku VAT. Ponadto brak jest regulacji trybu dochodzenia tych zaległości. W związku z tym proponuje się następujące zmiany:

a) Ujęcie nienależnego oprocentowania, które może dotyczyć zarówno nienależnych nadpłat, jak i zwrotów podatku bez potrzeby wyodrębniania tego oprocentowania w odrębnym punkcie.

Zbędne jest wyodrębnienie w art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej punktu dotyczącego tylko nienależnego oprocentowania; poprawi to przejrzystość przepisu. W celu usunięcia wątpliwości interpretacyjnych wskazać należy, że obowiązek zwrotu obejmuje także nadpłaty (zwroty podatku) zaliczone na poczet odsetek za zwłokę, zgodnie

z regułą art. 55 Ordynacji podatkowej albo na poczet samoistnych odsetek za zwłokę. Proponuje się także wskazać, że zwrot ma nastąpić bez wezwania organu podatkowego.

b) Uwzględnienie jako zaległości podatkowej nienależnych nadpłat lub zwrotów podatku określonych lub stwierdzonych w wadliwej decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona, stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie oraz wynikających z bezdecyzyjnego stwierdzenia nadpłaty, które później okazało się wadliwe.

Aktualnie art. 52 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie nadpłat wynikających z zeznań lub deklaracji, o których mowa w art. 73 § 2. Powyższy przepis nie obejmuje zwróconych podatnikowi nadpłat wynikających z decyzji, następnie zmienionych lub wyeliminowanych z obrotu prawnego albo których stwierdzono wygaśnięcie. Z uwagi na brak w przepisach Ordynacji podatkowej uregulowań w zakresie trybu zwrotu tych należności występują trudności z odzyskaniem od podatnika nienależnie zwróconych mu kwot. Tryb cywilnoprawny (świadczenie nienależne) jest długotrwały i kosztowny.

Proponuje się, aby w sprawie nadpłat lub zwrotów podatku określonych lub stwierdzonych w decyzji, która następnie została uchylona, zmieniona lub stwierdzono jej nieważność albo stwierdzono jej wygaśnięcie wydawana była dodatkowa decyzja w sprawie obowiązku ich zwrotu. Decyzja ta będzie wydana w razie braku dobrowolnego zwrotu. Wydanie przez organ podatkowy wcześniejszej wadliwej decyzji powinno skutkować ustaleniem wyważonego terminu zwrotu nienależnej kwoty. Termin na zwrot nienależnej kwoty powinien wynosić 1 miesiąc od dnia doręczenia decyzji określającej obowiązek zwrotu. Dopiero po upływie tego terminu nienależnie zwrócone nadpłaty i zwroty podatku będą traktowane na równi z zaległościami podatkowymi. Do czasu upływu terminu 1 miesiąca odsetki nie byłyby naliczane.

Aktualnie art. 52 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej nie obejmuje nadpłat wynikających z korekt deklaracji, zwracanych w trybie bezdecyzyjnym przewidzianym w art. 75 § 4 ww. ustawy. Proponuje się objęcie uregulowaniami art. 52 § 1 Ordynacji podatkowej nienależnych nadpłat lub zwrotów podatku stwierdzonych na wniosek w trybie art. 75 § 4 ww. ustawy w zakresie wynikającym z tego wniosku oraz potraktowanie ich na równi z zaległością podatkową na zasadach analogicznych jak wskazane powyżej dla wadliwej decyzji stwierdzającej/określającej nadpłatę.

Na podobnych zasadach uregulowaniami art. 52 § 1 powinny zostać objęte zwroty nadpłat lub zwroty podatku wykazane dodatkowo w korekcie deklaracji dokonanej w trybie art. 274 Ordynacji podatkowej nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

d) Zwrot do organu podatkowego wynagrodzenia płatników pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej.

Wynagrodzenie płatników pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, które traktuje się jako zaległość podatkową, ma podlegać zwrotowi bez wezwania organu podatkowego. Proponuje się wprowadzenie nowej regulacji, zgodnie z którą organ podatkowy wydaje decyzję, w której określa wysokość zaległości podatkowej. Decyzja będzie wydana w razie braku dobrowolnego zwrotu wynagrodzenia płatników pobranego nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej. Proponowana regulacja wynika z potrzeb praktyki. Aktualnie występują problemy z dochodzeniem tych zaległości.

e) Uchylenie art. 52 § 1a Ordynacji podatkowej.

Istotą zmiany jest rezygnacja z wyliczania poszczególnych przypadków nienależnego zwrotu. Powyższa zmiana nie ma charakteru merytorycznego, ponieważ treść uchylanego przepisu powinna być zawarta w nowym ogólnym brzmieniu rezygnującym z katalogowania odbiorców nadpłaty (zwrotu), które okazały się nienależne.

29. Odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek.

W Ordynacji podatkowej należy doprecyzować, że odsetki za zwłokę powinny być naliczane generalnie od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, a nie tylko od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek w części przekraczającej wysokość podatku należnego za rok podatkowy. Ponadto, w art. 53 § 2 Ordynacji podatkowej pojęcie „rok podatkowy" należy zastąpić „okresem rozliczeniowym" w celu dostosowania do zaliczek w podatku od towarów i usług. W wyniku proponowanych zmian podstawą naliczania odsetek będą zaliczki nieuregulowane w okresie rozliczeniowym.

30. Przeniesienie do rozporządzenia wszystkich kwestii szczegółowych naliczania odsetek za zwłokę.

Zbędne jest regulowanie w ustawie kwestii naliczania odsetek od zaległości wskazanych w art. 52 Ordynacji podatkowej, skoro na mocy art. 58 wymienionej ustawy te kwestie pozostawiono do regulacji w rozporządzeniu wykonawczym. Dotyczy to także naliczania odsetek wobec spadkobierców oraz osób trzecich odpowiadających za zaległości podatkowe.

31. Doprecyzowanie przypadków nienaliczania odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych.

a) Zmiana formuły zakończenia postępowania dla celów obliczania odsetek na wydanie decyzji.

Proponuje się, aby odsetki za zwłokę nie były naliczane, jeżeli decyzja nie została wydana (zamiast nie została doręczona) w terminie 3 miesięcy od dnia wszczęcia postępowania. Nie ma powodów, aby warunkiem nienaliczania odsetek za zwłokę było niedoręczenie decyzji w wymienionym terminie, skoro organ podatkowy nie ma wpływu na datę doręczenia decyzji. Taka sytuacja występuje np. w przypadku doręczenia w trybie art. 150 Ordynacji podatkowej.

b) Doprecyzowanie przyczyn opóźnień w wydaniu decyzji niezależnych od organu.

Proponuje się, aby przepisy art. 54 § 1 pkt 3 i 7 Ordynacji podatkowej nie miały zastosowania w zakresie, w jakim opóźnienie w wydaniu decyzji powstało na skutek okoliczności wymienionych w art. 139 § 4. Oznacza to, że przy obliczaniu czy doszło do przekroczenia terminów, o których jest mowa w art. 54 § 1 pkt 3 i 7 Ordynacji podatkowej należy uwzględnić, oprócz obecnie wskazanych przyczyn, także terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności i okresy zawieszenia postępowania. Nie ma uzasadnienia dla wyłączenia naliczania odsetek za zwłokę w tych okresach, gdyż przyczyny powodujące ich zaistnienie nie leżą po stronie organu podatkowego lecz wynikają z przepisów prawa.

c) Doprecyzowanie nienaliczania odsetek za zwłokę w sytuacji uchylenia decyzji i konieczności ponownego rozpatrzenia sprawy.

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

32. Rozszerzenie przesłanek stosowania obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych w przypadku zaliczenia nadpłaty i wygasania zobowiązań w trybie art. 66 Ordynacji podatkowej.

Z przepisu art. 56 § 1a ustawy - Ordynacja podatkowa wynika, że jednym z warunków skorzystania z obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych jest zapłata zaległości podatkowej. Istnienie tego warunku powoduje wątpliwości, co do możliwości korzystania z obniżonej stawki odsetek za zwłokę przez podatników, którzy z przyczyn obiektywnych nie dokonają zapłaty zaległości podatkowych, lecz ich zobowiązanie podatkowe wygasa w inny sposób: zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku, zobowiązanie wygasa wskutek potrącenia albo przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w trybie art. 66 Ordynacji podatkowej.

Proponuje się usunięcie tych wątpliwości poprzez wprowadzenie regulacji umożliwiającej korzystanie z obniżonej stawki odsetek za zwłokę od zaległości podatkowych także przez podatników, których zaległość podatkowa zostałaby uregulowana poprzez zaliczenie nadpłaty lub zwrotu podatku oraz których zobowiązanie wygasa wskutek potrącenia albo przeniesienia własności rzeczy lub praw majątkowych w trybie art. 66 Ordynacji podatkowej, na wniosek złożony w terminie 7 dni od dnia złożenia korekty deklaracji.

33. Wygaśnięcie zobowiązania podatkowego w przypadku prawomocnego nabycia spadku w całości przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego.

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

34. Wygaśnięcie zobowiązania poprzez zapłatę dokonaną przez dłużnika rzeczowego.

W przypadku sprzedaży przez podatnika przedmiotu hipoteki lub zastawu wierzyciel podatkowy może dochodzić od nabywcy zaspokojenia z przedmiotu zabezpieczenia tylko w postępowaniu egzekucyjnym. Aktualnie nie ma prawnej możliwości zapłaty kwoty zaległości podatkowej przez nabywcę przedmiotu hipoteki lub zastawu. Dłużnik rzeczowy nie może więc doprowadzić do zaspokojenia wierzyciela (organu podatkowego) inaczej niż przez poddanie się egzekucji z obciążonej rzeczy.

Proponuje się, aby dłużnik rzeczowy nie będący podatnikiem, płatnikiem, inkasentem, następcą prawnym lub osobą trzecią miał możliwość zapłaty podatku (zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę) zabezpieczonej hipoteką lub zastawem skarbowym. W takim przypadku zobowiązanie podatkowe wygaśnie wskutek zapłaty przez tego dłużnika rzeczowego.

Proponowane rozwiązanie jest korzystne zarówno dla dłużnika rzeczowego, jak i dla administracji podatkowej. Dłużnik rzeczowy uzyskuje możliwość wyboru między znoszeniem

egzekucji cudzych długów ze swojego majątku a samodzielną zapłatą tego długu. Zasadniczą zaletą proponowanych przepisów będzie doprowadzenie do zaspokojenia wierzyciela podatkowego bez ponoszenia przez dłużnika rzeczowego dalszych kosztów egzekucji i bez angażowania organów egzekucyjnych. Zapłata zaległości podatkowej będzie korzystna dla dłużnika rzeczowego w szczególności, jeśli dłużnik nie chce utracić przedmiotu zabezpieczenia. Przepisy dotyczące zapłaty dokonywanej przez podatnika należy stosować odpowiednio do wpłaty dokonywanej przez dłużnika rzeczowego.

35. Wygaśnięcie zobowiązania poprzez zapłatę dokonaną przez podmiot inny niż zobowiązany do zapłaty oraz przez małżonka podatnika.

a) Wygaśnięcie zobowiązania poprzez zapłatę dokonaną przez podmiot inny niż zobowiązany do zapłaty.

Ogromna liczba wpłat na poczet zobowiązań podatkowych jest obecnie dokonywana za pośrednictwem rachunków bankowych należących do innych podmiotów. Obecne przepisy Ordynacji podatkowej wskazują na brak możliwości zapłaty zobowiązania podatkowego przez osobę trzecią, zmuszając organy podatkowe do wyjaśnienia tytułu wpłaty i zwrotu na rachunek wpłacającego, jeżeli okaże się, że wpłacone pieniądze nie były własnością podatnika. Równolegle jednak organy te zmuszone są do podjęcia działań egzekucyjnych w stosunku do tych podatników, którzy przekonani są o braku zaległości podatkowych poprzez wykonanie ich zobowiązania przez inną osobę.
Wychodząc naprzeciw potrzebom praktyki i oczekiwaniom podatników zasadne jest zatem wprowadzenie regulacji powodującej wygaśnięcie zobowiązania poprzez zapłatę dokonaną przez podmiot inny niż zobowiązany do zapłaty, jeżeli treść dowodu wpłaty nie budzi wątpliwości, co do jej przeznaczenia, a wpłata dotyczy kwoty do 1000 zł.

b) Wygaśnięcie zobowiązania poprzez zapłatę dokonaną przez małżonka podatnika.

W obecnym stanie prawnym małżonek podatnika nie ma możliwości zapłaty podatku podatnika (z wyjątkiem podatku wynikającego ze wspólnego rozliczenia rocznego) pomimo że, organ podatkowy może dochodzić zapłaty podatku z majątku wspólnego, w przypadku istnienia wspólności ustawowej (art. 29 Ordynacji podatkowej). Małżonek podatnika, niezależnie od ustroju majątkowego pomiędzy małżonkami może być zainteresowany zapłatą podatku podatnika np. w celu uniknięcia egzekucji z majątku podatnika, z którego korzysta. W związku z tym proponuje się, aby zobowiązanie podatkowe wygasało także poprzez zapłatę dokonaną przez małżonka podatnika (bez limitu kwotowego). Nie będzie tu miało znaczenia, czy wpłata pochodzi z majątku wspólnego czy majątku odrębnego małżonka podatnika.

36. Umożliwienie zapłaty podatku w kasie podmiotu obsługującego organ podatkowy.

Proponowana zmiana umożliwi zlecanie obsługi kasowej podmiotom zewnętrznym profesjonalnie zajmującym się obsługą finansową, a także umożliwi rezygnację z prowadzenia kas przez organy podatkowe. Zauważyć należy, że wpłat w kasie dokonuje niewielka liczba podatników, koszty prowadzenia kas są niewspółmiernie wysokie do liczby transakcji gotówkowych w ciągu roku i przewyższają korzyści z ich funkcjonowania. Na koszty funkcjonowania kasy składają się bowiem: wydatki osobowe dotyczące pracowników zajmujących się tym zadaniem, rzeczowe związane z wyposażeniem i zapewnieniem szczególnych warunków bezpieczeństwa, a także wydatki na zakup usługi bieżącego zasilenia w odpowiednią ilość gotówki.
Część urzędów skarbowych, racjonalizując swoje działania, zawiera ponadto umowy z zewnętrznymi instytucjami finansowymi (bankami), które przyjmują wpłaty gotówkowe od podatników, przekazując je następnie na rachunek bankowy urzędu.

37. Dzień zlecenia płatniczego podatnika jako termin zapłaty podatku.

Proponuje się, aby w przypadku polecenia przelewu z rachunku bankowego podatnika w banku lub instytucji kredytowej lub rachunku płatniczego podatnika w unijnej instytucji płatniczej w rozumieniu art. 2 pkt 32 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz.U. Nr 199, poz. 1175 i Nr 291, poz. 1707), niemających siedziby lub oddziału na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, za termin zapłaty podatku uważany był dzień zlecenia płatniczego 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. Proponowane rozwiązanie wynika z faktu, że w praktyce, w szczególności w przypadku wpłat dokonywanych z zagranicznego banku, nie jest możliwe ustalenie kiedy został obciążony rachunek bankowy podatnika.

38. Zaliczenie wpłaty na poczet najstarszych zaległości.

Aktualnie wskazanie podatnika, na poczet którego zobowiązania należy zaliczyć dokonaną wpłatę jest wiążące dla organu podatkowego. Przedstawione zasady dotyczą także sytuacji, gdy podatnik posiada zaległości podatkowe z różnych tytułów.

Proponuje się zniesienie możliwości wskazania przez podatnika, na poczet którego zobowiązania dokonuje wpłaty. W wyniku zmiany wpłata będzie zaliczana na poczet podatku, począwszy od zobowiązania o najwcześniejszym terminie płatności, chyba że odrębne przepisy stanowią inaczej.

W przypadku wpłat dokonanych poczet rat, na jakie rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę oraz rat podatku proponuje się pozostawić zasadę, aby dokonaną wpłatę zaliczać na poczet wskazanej raty, a jeżeli jej nie wskazano na poczet raty o najwcześniejszym terminie płatności.

Wprowadzenie zasady zaliczania wpłaty na poczet najstarszych zaległości jest konieczne ze względu na zamierzaną w ramach projektu e-podatki automatyzację procesów rozliczeń wpłat podatków. Z punktu widzenia podatnika wygaśnięcie najbardziej przeterminowanych zaległości, od których są naliczane odsetki za zwłokę zamiast nowszych zaległości będzie neutralne. Proponowana zmiana wymaga zmian dostosowawczych np. w zakresie zaliczania nadpłat.

39. Wprowadzenie obowiązku zaliczenia wpłaty w pierwszej kolejności na koszty upomnienia oraz ograniczenie wydawania postanowień o zaliczeniu wpłaty.

Zgodnie z art. 115 § 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym dopiero po wszczęciu egzekucji zaspokojenie kosztów upomnienia następuje w pierwszej kolejności. W takim przypadku przepisy art. 115 § 1 ww. ustawy mają charakter *lex specialis* w stosunku do przepisów art. 55 i art. 62 Ordynacji podatkowej.

Wobec powyższego proponuje się wprowadzenie obowiązku zaliczania przez organy podatkowe dokonanej wpłaty w pierwszej kolejności na koszty upomnienia. Proponowana zmiana rozwiąże techniczno-rachunkowy problem zaspokajania kosztów upomnienia z dokonanej przez podatnika wpłaty i jednocześnie zlikwiduje problem konieczności egzekwowania samych kosztów upomnienia. Nowe rozwiązanie, z uwagi na postanowienia art. 115 § 1 pkt 1 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, będzie miało zastosowanie tylko w przypadku dokonania wpłaty przed wszczęciem postępowania egzekucyjnego. Należy także uwzględnić, że proponowana zmiana będzie dotyczyć wpłat nie tylko podatników, ale wszystkich podmiotów dokonujących wpłat do organów podatkowych wymienionych w art. 62 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa.

Postanowienie, o którym mowa w art. 62 w § 4 Ordynacji podatkowej powinno być wydawane także w sprawie zaliczenia wpłaty na poczet kosztów upomnienia. Ponadto w

zdaniu pierwszym powołanego przepisu zbędne jest powielanie normy zawartej już w art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej.

Proponuje się także wyłączenie z obowiązku wydania postanowienia o zaliczeniu w przypadku, gdy kwota wpłaty podlegającej zaliczeniu na poczet zaległości podatkowej, odsetek za zwłokę lub kosztów upomnienia nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia. Koszty związane z wydaniem i doręczeniem postanowienia o zaliczeniu byłyby porównywalne z przedmiotem zaliczenia. Wydawanie postanowienia jest w tej sytuacji nieekonomiczne.

Wprowadzenie obowiązku zaliczenia wpłaty w pierwszej kolejności na koszty upomnienia wymaga zmian dostosowawczych w Ordynacji podatkowej.

40. Wyłączenie stosowania zaokrągleń do częściowych wpłat oraz zaliczania nadpłat na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych.

Specyfika częściowego dokonywania wpłat na poczet zaległości podatkowej oraz zaliczania nadpłat na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych wymaga wyłączenia stosowania zasad zaokrąglenia określonych w art. 63 § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa przy dokonywaniu wpłat i zaliczeń.

W przypadku zaliczania nadpłat na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych (art. 76 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa) również wystąpi „reszta", ponieważ kwota nadpłaty nie podlega zaokrągleniu i jej końcówka może być wyrażona w groszach.

41. Odroczenie lub rozłożenie na raty zapłaty odsetek za zwłokę od zaliczek.

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

42. Możliwość umorzenia zaległości podatkowej „z urzędu" w razie umorzenia postępowania upadłościowego.

Umorzenie jest odrębnym od zakończenia postępowania upadłościowego sposobem zamknięcia postępowania upadłościowego bez przeprowadzenia likwidacji majątku upadłego czy zawarcia układu (art. 361 ustawy – Prawo upadłościowe i naprawcze). Po umorzeniu postępowania upadłościowego zaległości podatkowe zazwyczaj są nieściągalne. Dlatego celowe jest, aby niezaspokojenie kwoty zaległości podatkowej w umorzonym postępowaniu upadłościowym stanowiło przesłankę umorzenia z urzędu zaległości podatkowej.

43. Rozszerzenie przesłanek do wydania decyzji ustalającej w terminie 5 lat.

Obecnie, z uwagi na treść przepisu art. 68 § 2 pkt 2 Ordynacji podatkowej, obowiązuje 3 letni termin na wydanie decyzji ustalającej, który dotyczy m.in:
- podatników, którzy w złożonej deklaracji podali dane niezgodne ze stanem faktycznym,
- podatników podatku od darowizn, którzy przekazali płatnikom niepełne lub nierzetelne dane; chodzi o podatników podatku od darowizn, którzy nie ujawniają notariuszom wszystkich danych niezbędnych do ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego albo podają dane niezgodne ze stanem faktycznym np. zaniżają wartość przedmiotów darowizny,
- podatników nie prowadzących ewidencji albo prowadzących ją w sposób nierzetelny.

Jednocześnie nie budzi wątpliwości, że skala naruszeń przepisów podatkowych, jest we wskazanych przypadkach na tyle poważna, że uzasadnia stosowanie 5 - letniego terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego.

Stąd proponuje się, aby w odniesieniu do podatników, o których mowa wyżej obowiązywał 5 - letni termin przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej.

44. Doprecyzowanie terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji na podstawie art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 30d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

W związku z pojawiającymi się wątpliwościami co do charakteru (deklaratoryjny lub konstytutywny) decyzji wydawanej na podstawie art. 19 ust. 4 ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 30d ust. 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych (stawka sankcyjna), proponuje się wskazanie wprost w art. 68 Ordynacji podatkowej, iż dla tych decyzji obowiązuje 5-letni termin przedawnienia prawa do ich wydania.

45. Przerwanie biegu terminu przedawnienia w razie zakończenia postępowania upadłościowego.

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

46. Uregulowanie skutków ogłoszenia upadłości w okresie przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia.

W aktualnym stanie prawnym istnieją wątpliwości czy ogłoszenie upadłości przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia powoduje skutek w postaci przerwania biegu tego terminu. Z jednej strony, skoro termin przedawnienia w tym czasie nie biegnie, to nie może dojść do jego przerwania. Z drugiej strony, zgodnie z art. 70 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa ogłoszenie upadłości powinno powodować wydłużenie okresu, w jakim możliwe jest dochodzenie wierzytelności podatkowych.

W związku z tym, w celu usunięcia wątpliwości i zabezpieczenia interesów fiskalnych Skarbu Państwa proponuje się wprowadzić zasadę, że jeżeli ogłoszenie upadłości nastąpiło przed rozpoczęciem biegu terminu przedawnienia, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się od dnia następującego po dniu uprawomocnienia się postanowienia o zakończeniu lub umorzeniu postępowania upadłościowego.

47. Przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Zbieg zawieszeń biegu terminu przedawnienia.

W aktualnym stanie prawnym istnieją wątpliwości, czy w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia termin ten może zostać przerwany wskutek wystąpienia sytuacji, o których mowa w art. 70 § 3 i 4 ustawy – Ordynacja podatkowa. Przeważa pogląd, że skoro w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia termin ten nie biegnie, to nie może w tym czasie dojść do przerwania jego biegu w wyniku ogłoszenia upadłości lub zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Sytuacja ta powinna ulec zmianie, ponieważ zgodnie z art. 70 § 3 i 4 ustawy – Ordynacja podatkowa sytuacje określone w tych przepisach powinny powodować przerwanie biegu terminu przedawnienia i rozpoczęcie jego biegu na nowo. Kumulacja w jednym czasie zdarzeń, których wystąpienie, w założeniu ustawodawcy, powinno oddzielnie skutkować wydłużeniem biegu terminu przedawnienia (zarówno przerwanie biegu tego terminu, jak i jego zawieszenie ma taki

skutek) nie może niweczyć jednego z tych skutków. Wobec powyższego proponuje się, aby w przypadku wystąpienia zdarzeń wymienionych w art. 70 § 3 i 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia realizowany był skutek w postaci przerwania biegu terminu przedawnienia. W takim przypadku bieg terminu przedawnienia po jego przerwaniu rozpoczynałyby się na nowo po zakończeniu okresu jego zawieszenia. Takie rozwiązanie pozwoli na zachowanie symetrii sytuacji podatników, wobec których zaistniała okoliczność zawieszająca, jak i przerywająca bieg terminu przedawnienia. Obecnie podatnik, wobec którego okoliczność przerywająca nastąpiła w okresie zawieszenia jest w lepszej sytuacji niż ten, wobec którego zawieszenie nastąpiło po uprzednim przerwaniu biegu terminu.

Z podobnych przyczyn należy uregulować sytuacje zbiegu zawieszeń biegu terminu przedawnienia. W takim przypadku proponuje się, aby termin przedawnienia biegł dalej po ustaniu ostatniego zawieszenia.

Uregulowanie powyższych kwestii pozwoli na wyeliminowanie lub ograniczenie sporów interpretacyjnych, co jednocześnie będzie miało istotne znaczenie dla ochrony praw podatników oraz zwiększy gwarancje prawidłowości działań organów podatkowych i egzekucyjnych.

48. Rozszerzenie i zmodyfikowanie przesłanek zawieszenia biegu terminów przedawnienia w związku z międzynarodową współpracą podatkową.

a) Sprecyzowanie przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia w związku z występowaniem o informacje na podstawie umów.

Proponuje się zmodyfikowanie przepisów poprzez przyjęcie jako przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia wystąpienia, na podstawie umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska albo przepisów prawa wspólnotowego, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego. Obecny przepis art. 70a Ordynacji podatkowej budzi wątpliwości, bo umowy nie wskazują na możliwość wymiaru zobowiązania (to jest domeną prawa krajowego), lecz uprawniają do wystąpienia o informacje podatkowe. W wielu przypadkach dopiero po uzyskaniu takich informacji jest możliwe dokładne ustalenie stanu faktycznego sprawy. Wydanie decyzji bez istotnych informacji od obcej władzy podatkowej tworzy ryzyko zaistnienia przesłanek wznowienia postępowania, gdy takie informacje już po wydaniu decyzji polski organ podatkowy otrzyma.

Proponowane zmiany powinny uwzględniać także możliwość wystąpienia o uzyskanie informacji na podstawie przepisów rozdziału 2 działu VIIa Ordynacji podatkowej. Takie wystąpienie również powinno stanowić przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

b) Zawieszenie biegu terminu przedawnienia w zakresie wszystkich przypadków wydania decyzji ustalającej.

Zawieszenie biegu terminu przedawnienia powinno dotyczyć wszystkich przypadków związanych z wydaniem decyzji ustalającej wskazanych w art. 68. Szczególnie istotne jest to w odniesieniu do zobowiązania z tytułu opodatkowania dochodu nie znajdującego pokrycia w ujawnionych źródłach przychodu lub pochodzącego ze źródeł nieujawnionych. Zawieszenie następowałoby, podobnie jak w odniesieniu do innych decyzji, na okres 3 lat i mogłoby być wielokrotnie przerywane. Przy załatwianiu przez organy podatkowe spraw w zakresie opodatkowania dochodów z nieujawnionych źródeł przychodów coraz częściej niezbędnym staje się pozyskanie odpowiednich informacji podatkowych od władz podatkowych innych państw. Uzyskanie takiej informacji jest procesem długotrwałym.

c) Zawieszenie biegu terminu przedawnienia dla potrzeb wzajemnych porozumień międzynarodowych.

Proponuje się rozszerzyć możliwość zawieszenia biegu terminu przedawnienia, w oparciu o art. 70a Ordynacji podatkowej, o sytuację w której została wszczęta procedura wzajemnego porozumiewania na podstawie zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania, a właściwa umowa nie przewiduje możliwości wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia. Wniosek o wszczęcie procedury wzajemnego porozumiewania się, co do zasady, może być złożony przed upływem 3 lat od pierwszego urzędowego zawiadomienia o sytuacji powodującej podwójne opodatkowanie. Procedury wzajemnego porozumiewania się są zazwyczaj długotrwałe i zdarzają się sytuacje, kiedy pomimo że wniosek został złożony zanim zobowiązanie się przedawniło, to porozumienie zostaje zawarte już po tym terminie. Powoduje to problemy z wprowadzeniem takiego porozumienia w życie. W powyższym przypadku zawieszenie biegu terminu przedawnienia powinno nastąpić od dnia wszczęcia procedury wzajemnego porozumienia.

Dodać należy, że w sytuacji gdy umowa o unikaniu podwójnego opodatkowania przewiduje możliwość wprowadzenia w życie zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia, to z uwagi na wynikające z konstytucyjnej zasady hierarchi źródeł prawa, pierwszeństwo umów przed ustawami, porozumienie będzie uwzględnione pomimo upływu terminów przedawnienia. Należy uregulować również tę kwestię.

d) Zawieszenie terminu przedawnienia dla potrzeb współpracy podatkowej na podstawie regulacji unijnych.

Proponuje się uwzględnić pomoc administracyjną wykonywaną na podstawie prawa unijnego analogicznie do obecnych, dla zawieszenia biegu terminu przedawnienia, zasad pomocy międzynarodowej. Ponieważ obecne przepisy nie odnoszą się do współpracy wynikającej z przepisów wspólnotowych brak jest możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia oraz zawieszenia prowadzonego postępowania podatkowego. Naraża to na ryzyko przedawnienia zobowiązań podatkowych oraz negatywnie wpływa na wizerunek administracji (większa liczba ponagleń). Rozszerzenie zakresu stosowania art. 70a Ordynacji podatkowej dotyczyć będzie przepisów z zakresu prawa unijnego, uwzględniając w szczególności rozporządzenie Rady (UE) nr 389/2012 z dnia 2 maja 2012 r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie podatków akcyzowych i 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.

49. Kompleksowe uregulowanie terminów przedawnienia elementów konstrukcyjnych podatków.

Ustawa – Ordynacja podatkowa nie przewiduje stosowania regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego do odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, zaległości podatkowych, o których mowa w art. 52 Ordynacji podatkowej, zwrotu różnicy podatku, zwrotu podatku naliczonego oraz nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług. Rodzi to spory prawne, w szczególności co do terminu, w jakim dopuszczalne jest wydanie decyzji określających powyższe elementy konstrukcyjne podatków. Proponuje się zatem umożliwienie odpowiedniego stosowania regulacji dotyczących przedawnienia zobowiązania podatkowego zawartych w art. 70 i art. 70a Ordynacji podatkowej do ww. elementów konstrukcyjnych podatków.

Uregulowanie powyższych kwestii wymaga zmian dostosowawczych w kwestii terminu, w którym istnieje obowiązek przechowywania ksiąg i związanych z ich prowadzeniem dokumentów (art. 86).

a) Przedawnienie odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek.

W kwestii przedawnienia odsetek za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek proponuje się określić początek biegu terminu przedawnienia na koniec okresu rozliczeniowego, w którym upłynął termin płatności podatku za cały okres rozliczeniowy. W ten sposób okres przedawnienia dla odsetek od zaliczek będzie taki sam jak okres przedawnienia samego podatku, z którym związany był obowiązek wpłacania zaliczek.

Odniesienie do roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek zapłaty zaliczek dla obliczenia początku biegu przedawnienia odsetek za zwłokę od zaliczek, w przypadku zobowiązań podatkowych, w których obowiązek zapłaty podatku powstaje po zakończeniu roku podatkowego, byłoby niespójne z okresem przedawnienia samego zobowiązania w podatku, którego okres przedawnienia liczony jest od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek zapłaty podatku.

b) Przedawnienie zaległości podatkowych, o których mowa w art. 52 **Ordynacji podatkowej.**

Bieg terminu przedawnienia zaległości podatkowych, o których mowa w art. 52 Ordynacji podatkowej powinien być liczony od końca roku kalendarzowego, w którym powstała zaległość.

c) Przedawnienie zwrotu różnicy podatku i zwrotu podatku naliczonego VAT.

W kwestii przedawnienia zwrotu różnicy podatku i zwrotu podatku naliczonego w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług proponuje się, aby bieg terminu przedawnienia rozpoczynał się licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin złożenia deklaracji za okres z rozliczenia którego powstała kwota do zwrotu.

d) Przedawnienie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług.

W zakresie nadwyżki podatku naliczonego nad należnym w rozumieniu przepisów o podatku od towarów i usług proponuje się, aby bieg terminu przedawnienia rozpoczynał się licząc od końca roku kalendarzowego, w którym upłynął termin złożenia deklaracji za okres, w którym ta nadwyżka została odliczona od podatku należnego. Przyjęte rozwiązanie powoduje, że bieg terminu przedawnienia uzależniony jest od okresu w którym podatnik odliczył tę kwotę od podatku należnego, bez względu na to, czy rozliczenie za ten okres zakończyło się wykazaniem zobowiązania podatkowego, kwoty do zwrotu, czy kwoty do przeniesienia na następny miesiąc.

e) Przedawnienie zobowiązania wynikającego z decyzji orzekającej o odpowiedzialności osoby trzeciej.

Ponadto w celu uporządkowania kwestii przedawnienia proponuje się, aby w art. 71 Ordynacji podatkowej uregulować przedawnienie zobowiązań osób trzecich. Cały przepis art. 70 winien mieć tu zastosowanie, tak aby zobowiązanie osoby trzeciej przedawniało się na podobnych zasadach jak zobowiązanie podatnika. Zbędna stanie się wówczas regulacja zawarta w art. 118 § 2 Ordynacji podatkowej.

50. Rozciągnięcie pojęcia nadpłaty na nienależne odsetki za zwłokę, nienależnie zapłacone zaległości, o których mowa w art. 52 oraz nienależną opłatę prolongacyjną.

Brak jest uzasadnienia do traktowania wymienionych należności w inny sposób niż nadpłat. W celu uniknięcia sporów proponuje się doprecyzowanie pojęcia nadpłaty. Na równi z nadpłatą powinny być traktowane nienależnie zapłacone odsetki za zwłokę od nieuregulowanych w terminie zaliczek na podatek, nienależnie zapłacone zaległości, o których mowa w art. 52 tej ustawy, a także nienależna opłata prolongacyjna.

51. Moment powstania nadpłaty dla podatników podatku od towarów i usług.

Proponuje się doprecyzowanie przepisów określających moment powstania nadpłaty dla podatników podatku od towarów i usług, którzy składają deklaracje kwartalne. Regulacje określające moment powstania nadpłaty dla tego podatku powinny odnosić się wyłącznie do podatników dokonujących wpłat zaliczkowych. Wprowadzenie takiego uregulowania usunie występujące w tym zakresie wątpliwości interpretacyjne.

52. Zmiany dostosowawcze związane ze zmianą nazwy Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości na Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

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

53. Ogólne ujęcie podmiotów uprawnionych do wnioskowania o stwierdzenie nadpłaty.

Obowiązujące przepisy art. 75 § 2 Ordynacji podatkowej zbyt kazuistycznie określają przypadki, w których przysługuje uprawnienie do złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Dlatego zasadne jest wprowadzenie przepisów mających charakter normy ogólnej obejmującej wszystkie wymienione podmioty uprawnione.

Proponowane zmiany zachowają obecne uprawnienia płatników lub inkasentów, a także uprawnienia podatników i osób, które były wspólnikami spółek cywilnych w chwili rozwiązania spółki. Płatnik lub inkasent nadal będzie mógł złożyć wniosek o stwierdzenie nadpłaty tylko w sytuacjach powodujących uszczerbek w jego majątku, gdy na skutek własnych błędów wpłacił podatek w wysokości większej od należnej albo większej od pobranej.

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

54. Ograniczenie obowiązku uzasadnienia przyczyn korekty.

Proponuje się wyłączyć obowiązek pisemnego uzasadnienia przyczyn korekty załączanej do korygującej deklaracji składanej wraz wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. W takim przypadku uzasadnienie przyczyn korekty będzie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

55. Rozdzielenie postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania oraz postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest postępowaniem odrębnym od wszczynanego z urzędu postępowania w sprawie określenia zobowiązania podatkowego na podstawie art. 21 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa. Dysponentem tego postępowania jest wnioskodawca a celem tego postępowania jest weryfikacja samoobliczenia podatku, zdaniem wnioskodawcy generującego nadpłatę, w zakresie jego żądania. To postępowanie ograniczone przedmiotowo zakresem żądania powinno być przeprowadzone, w terminie 2 miesięcy, pod rygorem oprocentowania stwierdzonej nadpłaty.

W orzecznictwie sądowoadministracyjnym są znaczne rozbieżności w kwestiach związanych z postępowaniami w sprawach stwierdzenia nadpłaty w przypadku powstania wątpliwości co do istnienia i wysokości kwoty nadpłaty. Rozbieżności te dotyczą wzajemnego stosunku postępowania w przedmiocie stwierdzenia nadpłaty do postępowania wymiarowego, którego przedmiotem jest określenie wysokości zobowiązania podatkowego.

Orzecznictwo sądowe w ostatnich latach wiąże, w coraz większym stopniu, postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty z postępowaniem w sprawie określenia wysokości zobowiązania wszczynanym z urzędu. Konieczne są zmiany przywracające pierwotny zamysł ustawodawcy szybkiego ale ograniczonego przedmiotowo postępowania funkcjonującego niezależnie od pełnego postępowania „wymiarowego".

Proponuje się, aby organy podatkowe miały obowiązek określenia w decyzji stwierdzającej nadpłatę wysokości zobowiązania podatkowego w prawidłowej wysokości w takim zakresie, w jakim powstanie nadpłaty związane jest ze zmianą wysokości zobowiązania podatkowego. Przedmiotowa zmiana dostosowuje przepisy regulujące instytucję stwierdzenia nadpłaty do linii orzecznictwa sądu administracyjnego, zgodnie z którą wydanie decyzji w sprawie stwierdzenia nadpłaty wymaga uprzedniego zweryfikowania przez organ podatkowy wysokości zobowiązania podatkowego. Wprowadzenie powyższej reguły będzie oznaczać, że zakres postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty będzie ograniczony treścią wniosku podatnika i zakresem dokonanej korekty. W ramach tego postępowania organ podatkowy analizuje wyłącznie stan faktyczny określony przez podatnika. Postępowanie zmierzające do określenia prawidłowej wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji stwierdzającej nadpłatę będzie miało zakres ograniczony do zakresu żądania podatnika.

Przyjęcie proponowanego rozwiązania bazuje na założeniu, że złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty nie powinno rodzić po stronie organu podatkowego automatycznego obowiązku wszczynania postępowania mającego na celu zbadanie wszystkich elementów konstrukcyjnych zobowiązania podatkowego, czego nie żąda podatnik. Celem postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty jest wyjaśnienie wyłącznie kwestii nadpłaty żądanej przez podatnika.

Proponuje się, aby określenie wysokości zobowiązania podatkowego w decyzji stwierdzającej nadpłatę nie ograniczało możliwości wydania kompleksowej decyzji wymiarowej (w trybie art. 21 § 3 Ordynacji podatkowej) w okresie późniejszym. Stwierdzenie nadpłaty w zakresie żądania podatnika ograniczonego, do konkretnych okoliczności faktycznych i dowodów potwierdzających ich zaistnienie nie oznacza akceptacji prawidłowości całego samoobliczenia podatku.

Decyzje o stwierdzeniu nadpłaty są decyzjami cząstkowymi i mogą funkcjonować w obrocie prawnym równolegle bez ich formalnego wzruszania. Decyzja określająca wysokość zobowiązania podatkowego wydana w toku postępowania wszczętego z urzędu ponieważ jest decyzją kompleksową i obejmuje wszystkie elementy stanu faktycznego, również te które były objęte wcześniejszymi decyzjami cząstkowymi powinna zastąpić decyzje cząstkowe.

Właściwym po wydaniu z urzędu decyzji określającej będzie wygaśnięcie z mocy prawa decyzji stwierdzających nadpłaty.

Należy wprowadzić uregulowanie, zgodnie z którym w sprawie stwierdzenia nadpłaty organ podatkowy wydaje decyzję. Taka forma rozstrzygnięcia będzie miała zastosowanie w razie wątpliwości co do istnienia i wysokości kwoty nadpłaty. Ponadto proponuje się doprecyzowanie, że w przypadku zwrotu nadpłaty w trybie bezdecyzyjnym (art. 75 § 4 Ordynacji podatkowej) korekta wywołuje skutki prawne.

56. Możliwość wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty w okresie między zakończeniem kontroli a wszczęciem postępowania.

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

57. Priorytet postępowania w sprawie określenia wysokości zobowiązania (nadpłaty) przed postępowaniem w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

Proponuje się uregulować w Ordynacji podatkowej sytuację, gdy po złożeniu wniosku o stwierdzenie nadpłaty zostało wszczęte z urzędu postępowanie podatkowe w sprawie, w której został złożony wniosek. Jest to sytuacja odwrotna od tej, o której mowa w art. 79 § 1. Postępowanie w sprawie określenia wysokości zobowiązania podatkowego powinno „wchłaniać" postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Dlatego proponuje się, aby żądanie zawarte we wniosku o stwierdzenie nadpłaty podlegało rozpatrzeniu w postępowaniu wszczętym z urzędu.

58. Niedopuszczalność wniosku o zwrot nadpłaty oraz wniosku o zwrot podatku po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

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

59. Postępowanie w sprawie stwierdzenia nadpłaty po upływie terminu przedawnienia.

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

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

W praktyce przedstawiony problem dotyczy wniosków o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektami deklaracji, w wyniku których następuje zmniejszenie zobowiązania podatkowego.

Mając powyższe na uwadze proponuje się wprowadzenie obowiązku rozpatrzenia wniosków o stwierdzenie nadpłaty – realizując intencje i interes prawny wnioskodawcy - także po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Istotą tej zmiany jest umożliwienie ukończenia postępowań wszczętych przed terminem przedawnienia, jednak bez zmiany jego zakresu przedmiotowego.

Powyższe zasady powinny mieć odpowiednie zastosowanie do złożonych przed upływem terminu przedawnienia korekt deklaracji wykazujących zwrot podatku, w zakresie weryfikacji zwrotu.

Proponuje się także dodać przepis umożliwiający złożenie wniosku o stwierdzenie nadpłaty po upływie terminu przedawnienia, jeżeli prawo do stwierdzenia nadpłaty wynika z zawartego porozumiewania w trybie procedury wzajemnego porozumiewania na podstawie zawartych przez Polskę umów o unikaniu podwójnego opodatkowania. Konieczność wdrożenia zawartego porozumienia bez względu na terminy przedawnienia, co może wymagać uruchomienia procedury stwierdzenia nadpłaty, wynika z postanowień umów o unikaniu podwójnego opodatkowania.

60. Zmiany w zakresie dysponowania nadpłatami.

a) Zaliczenie nadpłaty na poczet odsetek od zaliczek, nie wynikających z decyzji.

Proponuje się zmianę upraszczającą procedurę zaliczania nadpłaty na poczet odsetek za zwłokę od zaliczek na podatek nieuiszczanych w trakcie roku podatkowego polegającą na wprowadzeniu możliwości zaliczenia nadpłaty na poczet tych odsetek nawet gdy nie wydano decyzji na podstawie art. 53a. Nadpłaty powinny być także zaliczane na poczet kosztów upomnienia, co uprości pobór tych kosztów.

b) Nadpłaty w małych kwotach.

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

Nadpłaty w małych kwotach podlegałyby ogólnym regułom zaliczania, określonym w art. 76 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa. Ponadto proponuje się, aby nadpłata, której wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia, podlegała zwrotowi w pierwszej kolejności na rachunek, a jeżeli nie wskazano rachunku, aby podlegała zwrotowi wyłącznie w kasie. Proponowana zmiana jest zgodna z przyjętą ogólną zasadą zwrotu nadpłat na rachunek. Podwyższenie do wysokości dwukrotności kosztów upomnienia limitu kwot podlegających zwrotowi wyłącznie w kasie, jeśli nie wskazano rachunku ma na celu ograniczenie zwrotu małych kwot nadpłat przekazem pocztowym, ponieważ wysokość opłat pocztowych może przewyższyć kwotę nadpłaty.

d) Zaliczanie zwrotu VAT istniejącej spółki cywilnej na zaległości wspólników.

Większość orzeczeń sądowych dotyczących problematyki zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług należnego spółce cywilnej na poczet zobowiązań podatkowych jej wspólników dopuszcza możliwość takiego zaliczenia. Ze względu na treść art. 76 i 76b Ordynacji podatkowej stanowiska sądów dotyczące zaliczenia zwrotu podatku od towarów i usług można odnieść także do zaliczenia nadpłaty spółki cywilnej na poczet zobowiązań podatkowych jej wspólników.

Celem rozwiązania dylematów interpretacyjnych postuluje się, aby zasady zaliczania nadpłat (zwrotów podatku), określone w art. 76 § 1 Ordynacji podatkowej, miały odpowiednie zastosowanie do zaliczenia nadpłat spółki cywilnej na poczet zobowiązań wspólników lub byłych wspólników tej spółki, z tym że w przypadku istniejącej spółki wymaga to zgody wszystkich wspólników.

Zasady zwrotu podatku od towarów i usług zlikwidowanej spółki cywilnej są uregulowane odrębnie – nie wymagają zgody wspólników.

e) Zwroty nadpłaty na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

Przepis art. 22 ust. 2 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 220, poz. 1447, z późn. zm.) traktuje posiadanie przez przedsiębiorcę rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej na równi z posiadaniem rachunku bankowego. Tym samym proponuje się doprecyzowanie możliwości zwrotu nadpłaty także na rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej.

f) Zwrot nadpłaty może nastąpić następcom prawnym i osobom trzecim.

Aktualnie obowiązujące przepisy Ordynacji podatkowej nie odnoszą się do sytuacji, gdy zwrot nadpłaty następuje następcom prawnym i osobom trzecim. Proponuje się, aby ta sytuacja została uregulowana.

61. Doprecyzowanie momentu zaliczenia nadpłaty.

Aktualnie obowiązuje zasada, że zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych następuje z dniem powstania nadpłaty (art. 73 § 1 pkt 1-3 i 5 Ordynacji podatkowej). Wyjątek stanowi sytuacja, gdy zostanie złożony wniosek o stwierdzenie nadpłaty. Niemniej jednak z uwagi na fakt, że ujawnienie nadpłaty następuje po jej powstaniu, w praktyce zaliczenie nadpłaty (w formie postanowienia) następuje pod datą wsteczną.

W celu ujednolicenia orzecznictwa sądowego proponuje się wprowadzenie w art. 76a § 2 reguły według której zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowych będzie następowało wedle jednolitej reguły tj. z dniem jej ujawnienia przez podatnika albo przez organ podatkowy. Nadpłata i zaległość podatkowa, tak jak obecnie, będą znosić się wzajemnie poprzez instytucję zaliczenia do wysokości kwoty niższej ale to zniesienie nastąpi w pierwszym momencie, w którym obie te kwoty są znane organowi podatkowemu. Z wyłączeniem sytuacji ujawnienia nadpłaty w wyniku złożenia wniosku o stwierdzenie nadpłaty, zaliczenie nadpłaty nastąpi z dniem złożenia zeznania lub deklaracji podatkowej wykazującej nadpłatę lub ich korekty – w przypadkach, o których mowa w art. 73 § 2 Ordynacji podatkowej albo z dniem wydania decyzji określającej wysokość nadpłaty lub innej decyzji, z której wynika nadpłata.

Proponuje się także, aby w przypadkach niewymienionych wyżej zaliczenie nadpłaty na poczet zaległości podatkowej następowało z dniem powstania nadpłaty.

62. Doprecyzowanie momentu zaliczenia zwrotu podatku wynikającego z korekty deklaracji.

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

63. Zwrot nadpłaty po weryfikacji decyzji.

Proponuje się, aby nadpłata podlegała zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania przez organ podatkowy nowej decyzji w tej samej sprawie - jeżeli nadpłata powstała w związku z uchyleniem, stwierdzeniem nieważności wcześniejszej decyzji. Jeżeli w związku z uchyleniem, stwierdzeniem nieważności wcześniejszej decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji nadpłata powinna podlegać zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu, stwierdzeniu nieważności decyzji.

Istotą proponowanych zmian jest ujednolicenie terminu zwrotu oraz rezygnacja z rodzajowego określenia decyzji.

64. Wniosek o nadpłatę przed publikacją orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej.

Proponuje się uregulować skutki często występującej sytuacji, gdy wniosek o zwrot nadpłaty został wniesiony po wydaniu ale przed publikacją bądź wejściem życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej. Nadpłata podlegałaby wówczas zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wejścia w życie orzeczenia Trybunału Konstytucyjnego lub publikacji sentencji orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej lub od dnia, w którym uchylono lub zmieniono w całości lub w części akt normatywny.

65. Przeniesienie przepisów dotyczących szczegółowych zasad oprocentowania nadpłat do rozporządzenia.

Postuluje się regulowanie szczegółowych zasad naliczania oprocentowania nadpłat w rozporządzeniu. Aktualnie szczegółowe zasady naliczania odsetek za zwłokę są określone w rozporządzeniu Ministra Finansów z dnia 22 sierpnia 2005 r. w sprawie naliczania odsetek za zwłokę oraz opłaty prolongacyjnej, a także zakresu informacji, które muszą być zawarte w rachunkach (Dz. U. Nr 165, poz. 1373, z późn. zm.). Nie ma żadnych powodów aby regulować sytuację odwrotną tj. naliczania oprocentowania nadpłat w ustawie. Takie rozwiązanie przyczyni się do większej przejrzystości ustawy.

66. Składanie do Ministra Finansów e-pełnomocnictwa do podpisywania e-deklaracji i deklaracji papierowych oraz zawiadomienia o odwołaniu tego pełnomocnictwa.

Proponuje się, aby pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji oraz zawiadomienie o odwołaniu tego pełnomocnictwa mogło być składane za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Pełnomocnictwa te i zawiadomienia o ich odwołaniu podatnik, płatnik lub inkasent będzie składać do ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Propozycja ta związana jest z wprowadzeniem w ustawie – Ordynacja podatkowa nowej instytucji pełnomocnictwa ogólnego i składania tych pełnomocnictw za pomocą środków komunikacji elektronicznej do ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Zmierza to do skupienia w jednej bazie danych, informacji dotyczących wszystkich pełnomocnictw do podpisywania deklaracji elektronicznych i papierowych.

67. Informowanie o bezskuteczności korekt deklaracji.

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

68. Bezskuteczność korekty deklaracji bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty lub po odmowie stwierdzenia nadpłaty.

Proponuje się uregulować konsekwencje dwóch sytuacji:
- gdy złożona zostanie tylko sama korekta deklaracji wykazująca nadpłatę (bez wniosku o stwierdzenie nadpłaty),
- gdy wydana została decyzja odmawiająca stwierdzenia nadpłaty w całości lub w części.

W obydwu przypadkach należy przyjąć, że korekta deklaracji nie wywołuje skutków prawnych. Decyzja o odmowie stwierdzenia nadpłaty, w drugim przypadku, powinna zawierać informację o bezskuteczności korekty.

69. Przekazywanie informacji przez organy administracji dla potrzeb wymiany informacji z innymi krajami.

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

70. Udostępnianie informacji organom podatkowym przez inne organy administracji.

Ordynacja podatkowa nie zawiera ogólnego przepisu nakładającego na organy administracji obowiązku udzielania informacji na wniosek organu podatkowego. Przepisy takie są zarówno w ustawie o kontroli skarbowej (art. 7), jak i w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 36). Co więcej, prawo wspólnotowe (Dyrektywa Rady 2011/16/UE z dnia 15 lutego 2011r. w sprawie współpracy administracyjnej w dziedzinie opodatkowania), implementowana przepisami rozdziału 2 w dziale VIIa Ordynacji podatkowej, nakłada konkretne obowiązki w zakresie współpracy i wymiany informacji podatkowych z władzami podatkowymi innych państw UE.

Proponuje się, aby organy administracji publicznej oraz państwowe i samorządowe jednostki organizacyjne były obowiązane na wniosek organu podatkowego do nieodpłatnego udostępniania, w tym również w formie elektronicznej, informacji istotnych dla prawidłowego określania podstaw opodatkowania, określania lub ustalania wysokości zobowiązania podatkowego lub poboru podatków oraz z urzędu przekazywały wszelkie informacje, gdy uprawdopodobnione jest uszczuplenie należności podatkowych, unikanie lub uchylanie się od opodatkowania.

71. Doprecyzowanie zasad sukcesji małżonka w zakresie wspólnego opodatkowania.

W celu uniknięcia rozbieżności istniejących w orzecznictwie sądowym proponuje się, aby w razie śmierci jednego z małżonków opodatkowanego łącznie z drugim małżonkiem, tylko drugi z małżonków ponosił odpowiedzialność za zobowiązania podatkowe oraz przysługiwała mu wierzytelność o zwrot nadpłaty podatku. Przyjęte rozwiązanie respektuje wolę współmałżonków zawartą w złożonym zeznaniu podatkowym. Ponadto dopuszczanie spadkobierców do spraw podatkowych żyjącego podatnika-małżonka wiązałoby się z pośmiertnym „rozdzielaniem" wspólnego zeznania, co mogłoby budzić poważne wątpliwości z zakresu ochrony tajemnicy skarbowej.

72. Następstwo prawne spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa. Wprowadzenie solidarnej odpowiedzialności spółki z tą osoba fizyczną.

Zasady sukcesji w związku z wniesieniem przedsiębiorstwa jako aportu powinny być analogiczne do obecnie obowiązujących zasad sukcesji przy przekształceniu przedsiębiorstwa osoby fizycznej w spółkę kapitałową.

Wymaga doprecyzowania przypadek następstwa prawnego spółki niemającej osobowości prawnej, do której osoba fizyczna wniosła na pokrycie udziału wkład w postaci swojego przedsiębiorstwa. Spółka ta powinna wstępować w przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa wniesionego przedsiębiorstwa, z wyjątkiem tych praw, które nie mogą być kontynuowane na podstawie przepisów regulujących opodatkowanie spółek nie mających

osobowości prawnej. Zasadne jest wprowadzenie solidarnej odpowiedzialności spółki z tą osobą fizyczną za powstałe do dnia wniesienia przedsiębiorstwa zaległości podatkowe związane z wniesionym przedsiębiorstwem.

73. Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej pojęcia zarejestrowanego aktu poświadczenia dziedziczenia.

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

74. Sprecyzowanie braku odpowiedzialności spadkobierców za zobowiązania nie ustalone wobec spadkodawcy.

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

75. Sprecyzowanie biegu terminów przedawnienia, gdy śmierć spadkodawcy nastąpiła przed rozpoczęciem ich biegu.

Przepisy Ordynacji podatkowej nie regulują dostatecznie precyzyjnie przypadków biegu terminów przedawnienia w sytuacji, gdy śmierć spadkodawcy nastąpiła przed rozpoczęciem ich biegu. W opisanej sytuacji bieg terminów przedawnienia powinien się rozpocząć, co do zasady, od dnia uprawomocnienia się postanowienia sądu o stwierdzeniu nabycia spadku lub zarejestrowania aktu poświadczenia dziedziczenia. Przy czym okres, w którym bieg ww. terminów przedawnienia nie rozpoczyna się, nie powinien trwać dłużej niż 2 lata od śmierci spadkodawcy.

76. Orzekanie o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców.

Aktualnie przepisy dotyczące orzekania o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców są zawarte w różnych artykułach (art. 100 § 1-2a, art. 102 § 1, art. 104 § 1-3 Ordynacji podatkowej. Ponadto przepisy art. 104 § 1-3 Ordynacji podatkowej przewidują odrębną, nadmiernie sformalizowaną procedurę postępowań w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego (nadpłaty) spadkobiercy w podatku dochodowym od osób fizycznych.

Proponuje się uporządkowanie przepisów normujących powyższą materię oraz rezygnację z odrębnego uregulowania postępowania w sprawie ustalenia zobowiązania podatkowego (nadpłaty) spadkobiercy w podatku dochodowym od osób fizycznych. Kwestie ustalania „wymiaru podatkowego" spadkobierców w podatku dochodowym od osób fizycznych oraz orzekania o zakresie ich odpowiedzialności lub uprawnień nie różnią się na tyle od ustalenia tych samych kwestii w innych podatkach, żeby nie mogły być rozstrzygane według wspólnych zasad.

Organ podatkowy ma orzekać o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień poszczególnych spadkobierców na podstawie decyzji ostatecznych wydanych wobec spadkodawcy oraz jego zobowiązaniach wynikających z prawidłowych deklaracji.

Jeżeli deklaracja złożona przez spadkodawcę jest nieprawidłowa lub deklaracji nie złożono, orzekając o zakresie odpowiedzialności lub uprawnień spadkobierców jednocześnie wydaje się odpowiednią decyzję „wymiarową".

77. Uproszczenie zasad zwrotu spadkobiercom nadpłat i zwrotów podatków oraz ich oprocentowania przypadających na rzecz spadkodawcy.

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

78. Doprecyzowanie odpowiedzialności osób trzecich za odsetki za zwłokę od zaległości podatkowych w razie upadłości podatnika.

Proponuje się doprecyzowanie przepisów Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby wynikało nich, że ogłoszenie upadłości podatnika lub jego następcy prawnego nie ma wpływu na naliczanie odsetek za zwłokę w odniesieniu do osoby trzeciej. Wprowadzona regulacja usunie wątpliwości istniejące aktualnie w orzecznictwie sądowym.

Odsetki za zwłokę rekompensują Skarbowi Państwa lub jednostce samorządu terytorialnego ubytek dochodów, które nie trafiły do budżetu w ustawowym terminie. Odsetki za zwłokę naliczane są w każdym przypadku istnienia zaległości podatkowej poza wyjątkami wymienionymi w art. 54 Ordynacji podatkowej. W kontekście powyższego upadłość podatnika lub jego następcy prawnego nie może być okolicznością prowadzącą do zaniechania naliczania odsetek za zwłokę po dniu ogłoszenia upadłości i pozbawienia Skarbu Państwa należnej mu rekompensaty z tytułu zwłoki w regulowaniu należności podatkowych. Tym bardziej, że przepis art. 92 Prawa upadłościowego i naprawczego nie zawiera zakazu ich naliczania, ani zaspokojenia za ten okres od współdłużników lub samego upadłego, a określa jedynie z jakich źródeł podlegają zaspokojeniu odsetki należne za okres do dnia ogłoszenia upadłości.

79. Orzeczenie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości, o których mowa w art. 52.

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

uwzględnieniu zmian proponowanych w art. 52 Ordynacji podatkowej), co nie miałoby racjonalnego uzasadnienia.

80. Orzeczenie odpowiedzialności osoby trzeciej za zaległości powstałe w związku z wykonywaniem funkcji płatnika.

Proponuje się poprzez zmianę Ordynacji podatkowej usprawnienie postępowania w sprawie orzeczenia odpowiedzialności osoby trzeciej obejmując uproszczonym trybem orzeczenia o odpowiedzialności także należności przypadające od płatnika lub inkasenta wynikające ze złożonej deklaracji, na podstawie której wystawiono tytuł wykonawczy. Proponowane rozwiązanie pozwoli na sprawniejsze orzekanie o odpowiedzialności osób trzecich w przypadkach wystawienia tytułu wykonawczego na płatnika na podstawie deklaracji.

81. Przerwy w biegu odsetek w sprawach odpowiedzialności osób trzecich oraz zaliczanie nadpłat podatków na poczet zobowiązań osoby trzeciej.

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

82. Doprecyzowanie odpowiedzialności byłych wspólników spółek niemających osobowości prawnej, członków zarządu spółek kapitałowych i innych osób prawnych.

Utrata bytu prawnego spółki handlowej niemającej osobowości prawnej nie powoduje wygaśnięcia jej zobowiązań podatkowych.
Jeżeli zaległość podatkowa takiej spółki powstaje już po utracie jej bytu prawnego odpowiedzialność podatkową powinny ponosić osoby będące wspólnikami w momencie rozwiązania spółki. Przykładowo może to dotyczyć podatku od towarów i usług. Podatek od towarów i usług powinien być zapłacony przez spółkę w terminie do 25 dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym powstał obowiązek podatkowy, np. do 25 kwietnia za miesiąc marzec. Natomiast spółka zostaje zlikwidowana z dniem 1 kwietnia.

Postuluje się zatem unormowanie odpowiedzialności byłych wspólników za zaległości podatkowe z tytułu zobowiązań, których termin płatności upływał po rozwiązaniu spółki, oraz za zaległości wymienione w art. 52 powstałe po rozwiązaniu spółki. Analogiczne rozwiązanie obowiązuje w art. 115 § 2 Ordynacji podatkowej, ale tylko w zakresie odpowiedzialności za zobowiązania podatkowe powstałe po rozwiązaniu spółki, na podstawie odrębnych przepisów.

Analogiczne zasady odpowiedzialności powinny dotyczyć członków zarządu spółek kapitałowych oraz członków organów zarządzających innych osób prawnych niż wymienione w art. 116 ustawy – Ordynacja podatkowa.

83. Uproszczenie procedury orzekania o odpowiedzialności wspólników spółek niemających osobowości prawnej.

Proponuje się w powyższym zakresie zmiany porządkujące i upraszczające polegające na:
- rezygnacji z określania, że orzeczenie o odpowiedzialności dotyczy zaległości podatkowych spółki z tytułu zobowiązań podatkowych powstałych z mocy prawa z powodu zbędności takiego zapisu wobec treści art. 107.

- rezygnacji z wymieniania poszczególnych przypadków, w których wymiar podatkowy następuje w decyzji orzekającej o odpowiedzialności na rzecz normy ogólnej.

84. Ustanowienie odpowiedzialności likwidatorów spółek kapitałowych oraz innych osób prawnych.

Ordynacja podatkowa nie przewiduje odpowiedzialności likwidatora spółek kapitałowych za zaległości podatkowe tych spółek. Powyższe stanowisko jest ugruntowane w orzecznictwie sądowoadministracyjnym (np.: wyrok NSA z dnia 5.03.2003 r., sygn. akt 2490/01). Natomiast Sąd Najwyższy w wyroku z dnia 8 lipca 2008 r., sygn. akt II UK 341/07, OSNP 2009/23-24/322) wyraził odmienny pogląd.

Zważywszy na zakres obowiązków likwidatorów i zrównanie ich funkcji z członkami zarządu nie ma uzasadnienia do braku ich odpowiedzialności za zaległości podatkowe spółki kapitałowej w likwidacji w sytuacji, gdy członkowie zarządu ponoszą odpowiedzialność za zaległości podatkowe spółki. Mając na uwadze rozbieżności w orzecznictwie sądowym i potrzeby praktyki celowe jest uregulowanie w Ordynacji podatkowej kwestii odpowiedzialności likwidatora spółek kapitałowych (innych osób prawnych niż wymienione w art. 116) za zaległości podatkowe tych spółek (innych osób prawnych).

Proponuje się rozszerzenie katalogu osób trzecich na likwidatora i byłego likwidatora spółki kapitałowej w likwidacji. Odpowiedzialność powinna być orzekana wyłącznie do tych likwidatorów (byłych likwidatorów), którzy zostali powołani na podstawie umowy spółki lub uchwały wspólników. Odpowiedzialność nie będzie dotyczyć likwidatorów ustanowionych przez sąd. Proponuje się, aby likwidator (były likwidator) ponosił odpowiedzialność na tych samych zasadach co członkowie zarządu i inne osoby wymienione w art. 116 § 3 i 4 Ordynacji podatkowej. Powyższe zasady dotyczyć powinny także odpowiedzialności likwidatorów innych osób prawnych niż wymienione w art. 116.

85. Rozszerzenie zakresu wyłączenia pracownika organu podatkowego oraz organu podatkowego w przypadku gdy sprawa dotyczy powinowatego drugiego stopnia.

Proponuje się dokonać zmian w Ordynacji podatkowej w ten sposób, aby wyłączeniu podlegał pracownik organu podatkowego lub organ podatkowy w przypadku gdy sprawa dotyczy powinowatego do drugiego stopnia tego pracownika lub osób kierujących organami podatkowymi. Powyższe zmiany mają na celu zlikwidowanie różnic między Ordynacją podatkową a k.p.a.

86. Wszczęcie postępowania karnego na wniosek nie prowadzi do wyłączenia pracownika.

W toku postępowań podatkowych (kontroli, w tym prowadzonych przez urzędy kontroli skarbowej) zdarzają się przypadki podniesienia, wobec pracowników prowadzących postępowanie (czynności kontrolne), zarzutów dopuszczenia się przestępstw z art. 212 § 1 kk (pomówienie) oraz art. 231 § 1 kk (przekroczenie uprawnień). Zarzuty te są formułowane w prywatnych aktach oskarżenia, bądź w doniesieniach do prokuratury, a w konsekwencji wszczynane są postępowania karne. W większości przypadków zarzuty te okazują się bezzasadne, a ich jedynym celem jest utrudnienie prowadzenia postępowania (kontroli). Zasadnym jest wprowadzenie zmian polegających na doprecyzowaniu, że podstawę wyłączenia pracownika od udziału w sprawie stanowi wszczęcie postępowania karnego wyłącznie z urzędu.

87. Uzupełnienie katalogu przesłanek wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego.

Proponuje się, aby naczelnik urzędu skarbowego podlegał wyłączeniu od załatwiania spraw dotyczących zobowiązań podatkowych lub innych spraw normowanych przepisami prawa

podatkowego, w przypadku gdy sprawa dotyczy podmiotu, z którym osoby wymienione w art. 131 § 1 pkt 1-4 Ordynacji podatkowej pozostają w takim stosunku prawnym, że rozstrzygnięcie sprawy może mieć wpływ na ich prawa lub obowiązki. Przykładowo sytuacja taka może wystąpić, gdy naczelnik urzędu skarbowego rozstrzyga w sprawie określenia zobowiązania podatkowego spółki z o. o., w której członkiem zarządu jest jego żona.

Proponuje się także, aby przyczyny wyłączenia pracownika wobec osób kierujących organami podatkowymi trwały po ustaniu małżeństwa, przysposobienia, opieki lub kurateli.

Powyższe rozwiązanie wzmocni zasadę obiektywizmu w postępowaniach prowadzonych przez organy podatkowe.

88. Uzupełnienie katalogu przesłanek wyłączenia organów i osób wymienionych w art. 132 Ordynacji podatkowej.

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

89. Doprecyzowanie zakresu umocowania kuratora jako pełnomocnika strony we wszystkich sprawach podatkowych.

Przepis art. 138 § 1 Ordynacji podatkowej nakłada na organ podatkowy obowiązek wystąpienia do sądu o wyznaczenie kuratora dla osoby niezdolnej do czynności prawnych lub osoby nieobecnej, jeżeli kurator nie został już wyznaczony. Na podstawie art. 138 § 3 Ordynacji podatkowej organ podatkowy obowiązany jest wystąpić do sądu z wnioskiem o ustanowienie kuratora, jeżeli osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej nie może prowadzić swoich spraw wskutek braku powołanych do tego organów.

Celem wystąpienia przez organ podatkowy o ustanowienie kuratora jest zapewnienie reprezentacji, a przez to i ochrony prawnej podmiotowi, dla którego kurator jest wyznaczony oraz umożliwienie prowadzenia i zakończenia postępowania podatkowego.

W aktualnym stanie prawnym w odniesieniu do podmiotów, o których mowa w art. 138 § 3 Ordynacji podatkowej cel ten nie jest dostateczne realizowany, ponieważ według przeważających poglądów doktryny i orzecznictwa ustanowienie kuratora w trybie art. 42 kc nie pozwala organom podatkowym na traktowanie tego kuratora w postępowaniu podatkowym jako reprezentanta strony (osoby prawnej).

W rezultacie o statusie kuratora w postępowaniu podatkowym decyduje treść art. 42 § 2 kc, w związku z treścią zaświadczenia o ustanowieniu kuratora. Jeśli sąd nie ustalił kuratorowi uprawnień procesowych do występowania w postępowaniu podatkowym dotyczącym spółki z o.o. (dla której ustanowiono tego kuratora), to kurator ten nie może reprezentować interesów spółki w postępowaniu podatkowym. Kurator nie może bowiem zaistnieć skutecznie w postępowaniu podatkowym dotyczącym spółki z o.o., skoro nie ma do tego ustawowych kompetencji.

Mając powyższe na uwadze proponuje się doprecyzować zakres umocowania kuratora w postępowania podatkowym poprzez nadanie mu statusu pełnomocnika strony we wszystkich sprawach podatkowych. Postuluje się, aby status ten dotyczył wszystkich kuratorów, a nie tylko tych którzy zostali ustanowieni na wniosek organów podatkowych.

Ustawowe przyznanie kuratorowi kompetencji do reprezentowania strony we wszystkich sprawach podatkowych pozwala sądzić, że kurator będzie zorientowany w sprawach podatkowych, co zabezpieczy właściwą ochronę prawną reprezentowanemu podmiotowi.

90. Pełnomocnictwo.

a) Pełnomocnictwo – zasady ogólne.

Aktualnie istnieje obowiązek złożenia pełnomocnictwa do akt sprawy (art. 137 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa). Osoba, która zamierza występować w postępowaniu jako pełnomocnik strony musi złożyć do akt konkretnej sprawy pełnomocnictwo lub jego odpis. To rozwiązanie nie przystaje do potrzeb podatników, którzy oczekują kompleksowej obsługi swoich spraw podatkowych i reprezentacji w wszelkich relacjach z organami podatkowymi.

Proponuje się wyodrębnienie trzech kategorii pełnomocników: ogólnego, szczególnego i do doręczeń.

Pełnomocnictwo będzie musiało wskazywać adres krajowy pełnomocnika do doręczeń. Pełnomocnictwo powinno wskazywać także identyfikator podatkowy pełnomocnika.

Jeżeli pełnomocnictwa udziela osoba, która nie może się podpisać, pełnomocnictwo podpisuje za nią osoba sprawująca nad nią opiekę, czyniąc o tym wzmiankę obok podpisu albo zgłasza się pełnomocnictwo ustnie do protokołu.

Proponuje się, aby tak jak w aktualnym stanie prawnym, adwokat, radca prawny oraz doradca podatkowy mogli sami uwierzytelnić odpis udzielonego im pełnomocnictwa oraz odpisy innych dokumentów wykazujących ich umocowanie. W razie wątpliwości organ podatkowy będzie mógł zażądać urzędowego poświadczenia podpisu strony.

Adwokat, radca prawny lub doradca podatkowy, który wypowiedział pełnomocnictwo, będzie obowiązany działać za stronę jeszcze przez dwa tygodnie, chyba że mocodawca zwolni go od tego obowiązku. Powyższa propozycja, zapewniająca bezpieczeństwo procesowe stronie w sytuacji wypowiedzenia pełnomocnictwa, jest wzorowana na art. 42 ustawy – Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi.

W nowym rozdziale 3a Pełnomocnictwo działu IV Ordynacji podatkowej konieczne jest uwzględnienie niektórych aktualnych regulacji, zawartych w art. 137 § 1, 3a i 4 Ordynacji podatkowej.

b) Pełnomocnictwo ogólne.

Mając na względzie upowszechniającą się tendencję powierzania, przez podatników, maksymalnie szerokiego zakresu ich reprezentacji w sprawach podatkowych innym osobom, włączając w to wszystkie typy procedur podatkowych, jest zasadne wprowadzenie w ustawie – Ordynacja podatkowa nowej instytucji pełnomocnictwa ogólnego otwartej dla wszystkich podatników.

Ustanowienie pełnomocnika ogólnego zniesie uciążliwość związaną z dotychczasowym obowiązkiem przedkładania pełnomocnictwa lub urzędowo poświadczonego odpisu pełnomocnictwa do akt każdej sprawy podatkowej, co nie tylko ograniczy biurokrację w organach podatkowych, ale również uprości reprezentowanie strony przez pełnomocnika. Przewiduje się, że pełnomocnictwa ogólne będą składane wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zasady składania pełnomocnictwa ogólnego za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którymi pełnomocnictwo powinno być opatrzone zostaną określone w drodze rozporządzenia.

Zakres działania pełnomocnika ogólnego będzie obejmował wszystkie sprawy podatkowe oraz inne sprawy należące do właściwości organów podatkowych lub organów kontroli skarbowej. Pełnomocnik ogólny może być ustanowiony w momencie gdy nie toczy się żadna procedura podatkowa albo też w toku tej procedury. Stały kontakt z pełnomocnikiem ogólnym zapewni nałożenie obowiązku zawiadomienia o każdej zmianie

swojego adresu lub adresu poczty elektronicznej poprzez dokonanie stosowanej zmiany pełnomocnictwa do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych, także przed wszczęciem procedury podatkowej. W razie niedopełnienia tego obowiązku pismo uznane będzie za doręczone pod dotychczasowym adresem w dniu otrzymania przez organ podatkowy zwróconego pisma.

Ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego będzie wywierało skutek od dnia wpływu pełnomocnictwa do Centralnego Rejestru.

W celu ułatwienia korzystania z nowej instytucji pełnomocnictwa i efektywnego korzystania z bazy danych przez organy podatkowe wzór pełnomocnictwa ogólnego, zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia.

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.

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

c) Centralny Rejestr Pełnomocnictw Ogólnych.

Pełnomocnictwa ogólne będą gromadzone w informatycznej bazie danych zwanej „Centralnym Rejestrem Pełnomocnictw Ogólnych" i dostępne na bieżąco dla wszystkich organów podatkowych, w tym organów samorządowych oraz organów kontroli skarbowej. Centralny Rejestr będzie prowadzony przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Proponuje się, aby minister właściwy do spraw finansów publicznych mógł, w celu usprawnienia funkcjonowania pełnomocnictw ogólnych, upoważnić podległy organ do prowadzenia Centralnego Rejestru.

Ze względu na szczególny charakter i zasady ustanawiania proponowanego pełnomocnictwa ogólnego, pełnomocnictwo to, analogicznie jak pełnomocnictwo do podpisywania deklaracji podatkowych składanych za pomocą środków komunikacji elektronicznej, nie będzie podlegało opłacie skarbowej.

d) Umożliwienie zgłoszenia pełnomocnictwa ogólnego za pośrednictwem CEIDG lub KRS.

Pełnomocnictwo ogólne w sprawach podatkowych będzie można zgłosić do CEIDG i KRS a następnie zostanie importowane do Centralnego Rejestru. Szczegółowe zasady zgłaszania pełnomocnictw ogólnych za pośrednictwem CEIDG lub KRS oraz ich przekazywania do Centralnego Rejestru określone zostaną w drodze rozporządzenia.

e) Pełnomocnictwo szczególne.

Pełnomocnik szczególny, tak jak dotychczas, będzie upoważniony do działania we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego lub organu kontroli skarbowej, po złożeniu pełnomocnictwa do akt konkretnej sprawy.

Pełnomocnictwo szczególne będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone ustnie do protokołu lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Zasady składania pełnomocnictwa szczególnego za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którymi pełnomocnictwo powinno być opatrzone zostaną określone w drodze rozporządzenia.

Pełnomocnik szczególny będzie mógł występować w toczącym się już postępowaniu albo zainicjować to postępowanie składając wniosek wraz z pełnomocnictwem.

Oryginał pełnomocnictwa szczególnego bądź jego urzędowo poświadczony odpis oraz zawiadomienia o zmianie zakresu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa – tak jak obecnie – będzie dołączany do akt konkretnej sprawy.
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.
W celu ułatwienia korzystania z instytucji pełnomocnictwa szczególnego wzór pełnomocnictwa szczególnego oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu zostaną określone w drodze rozporządzenia.
Pełnomocnictwa złożone przed dniem wejścia w życie ustawy będą traktowane jako pełnomocnictwa szczególne.

f) Pełnomocnik do doręczeń.

Obowiązujący art. 147 § 1 i 2 Ordynacji podatkowej obliguje stronę (rezydenta) w razie wyjazdu za granicę na okres co najmniej 2 miesięcy oraz osobę fizyczną będącą nierezydentem w rozumieniu prawa dewizowego do ustanowienia pełnomocnika do spraw doręczeń. Proponuje się, aby strona, która zmieniła adres na zagraniczny miała obowiązek ustanowienia krajowego pełnomocnika do spraw doręczeń, z tym że pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany bez względu na okres przebywania poza granicami kraju. Usprawni to przebieg postępowania podatkowego prowadzonego wobec osób przebywających czasowo zagranicą, niezależnie od czasu trwania wyjazdu.

Jednocześnie obowiązek ustanowienia pełnomocnika do doręczeń zostanie zachowany w stosunku do nierezydentów w rozumieniu przepisów prawa dewizowego. Obowiązek ten będzie dotyczył sytuacji, w których nierezydent uzyska status strony postępowania w czasie pobytu w Polsce.

Pełnomocnik do spraw doręczeń będzie ustanawiany, gdy nie ustanowiono pełnomocnika ogólnego lub szczególnego, albo gdyby nie było możliwe doręczenie za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Tak jak obecnie, w razie niedopełnienia obowiązku ustanowienia pełnomocnika pismo będzie uważane za doręczone pod adresem krajowym, a organ podatkowy pozostawi pismo w aktach sprawy.
Pełnomocnictwo do doręczeń będzie mogło być udzielone na piśmie, zgłoszone ustnie do protokołu lub za pomocą środków komunikacji elektronicznej. Wzór pełnomocnictwa do doręczeń oraz zawiadomienia o jego zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu, zasady składania pełnomocnictwa do doręczeń za pomocą środków komunikacji elektronicznej oraz rodzaje podpisu elektronicznego, którymi pełnomocnictwo powinno być opatrzone zostaną określone w drodze rozporządzenia.
Ponadto strona ustanawiając więcej niż jednego pełnomocnika o tym samym zakresie działania lub ustanawiając pełnomocnika ogólnego oraz szczególnego w tej samej sprawie, będzie zobowiązana do wyznaczenia jednego z nich jako pełnomocnika do doręczeń.

g) Pełnomocnik tymczasowy dla osoby nieobecnej.

Osobą nieobecną jest osoba niemająca miejsca zamieszkania w rozumieniu art. 25 Kodeksu cywilnego lub której miejsce pobytu nie jest znane. Przepisy Ordynacji podatkowej przyznają organowi podatkowemu kompetencję do ustanowienia przedstawiciela dla osoby nieobecnej. Bezwzględną przesłanką ustanowienia przedstawiciela jest konieczność podjęcia niezbędnych (niecierpiących zwłoki) czynności procesowych. W prawie podatkowym interpretacja pojęcia „czynności niecierpiących zwłoki" budzi wątpliwości. Coraz częściej zdarzają się sytuacje, gdy podatnika należy uznać za osobę nieobecną. W takich sytuacjach organy podatkowe powinny dysponować instrumentami prawnymi pozwalającymi na podejmowanie działań wobec podatników.

Mając powyższe na uwadze proponuje się wprowadzić instytucję tymczasowego pełnomocnika szczególnego, rezygnując jednocześnie z przesłanki czynności niecierpiących zwłoki. Tymczasowy pełnomocnik byłby wyznaczany przez organ podatkowy dla nieobecnej osoby fizycznej. 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. Pełnomocnik tymczasowy byłby upoważniony do działania do czasu wyznaczenia kuratora przez sąd. Tymczasowym pełnomocnikiem szczególnym osoby fizycznej może być członek rodziny, jeżeli wyrazi na to zgodę lub doradca podatkowy wyznaczony przez organ podatkowy na zasadach określonych w przepisach o doradztwie podatkowym. Pełnomocnikiem tymczasowym dla osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej może być doradca podatkowy.
Proponowane rozwiązanie zapewni organowi podatkowemu możliwość wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku braku kontaktu za stroną, przy jednoczesnym zagwarantowaniu stronie profesjonalnej reprezentacji w trakcie postępowania podatkowego w czasie jej nieobecności i właściwej ochrony jej interesów. W przepisach wykonawczych do ustawy o doradztwie podatkowym proponuje się określić zasady wyznaczania doradców podatkowych oraz ustalania wynagrodzenia z tytułu wykonywania czynności tymczasowego pełnomocnika szczególnego.

h) Inne pełnomocnictwa.

Istniejące lub mające wejść w życie procedury specjalne, w szczególności w podatku od towarów i usług np. VAT-Refund (art. 5 dyrektywy Rady 2008/8/UE z dnia 12 lutego 2008 r., zmieniająca dyrektywę VAT 2006/112/UE w odniesieniu do miejsca świadczenia usług) i Mini One Stop Shop (art. 89 ust. 1d - 1g oraz 1h - 1k ustawy o podatku od towarów i usług), wymagają odrębności także w zakresie pełnomocnictw. Odrębności te polegać będą na braku obowiązku wskazywania krajowego identyfikatora podatkowego i krajowego adresu do doręczeń przez pełnomocników mających miejsce zamieszkania za granicą. Pełnomocnicy działający w wymienionych sprawach będą mieć obowiązek wskazania innego identyfikatora i obowiązek podania adresu poczty elektronicznej.

91. Rozszerzenie zakresu podmiotowego upoważnienia udzielanego przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych.

Obowiązujący art. 143 Ordynacji podatkowej dotyczy jedynie dekoncentracji wykonywania zadań w ramach danej jednostki organizacyjnej. W celu zapewnienia sprawnego i prawidłowego wykonywania zadań ministra właściwego do spraw finansów publicznych proponuje się wprowadzenie uregulowań umożliwiających załatwianie spraw należących do kompetencji ministra właściwego do spraw finansów publicznych przez odpowiednio umocowanych pracowników/ funkcjonariuszy izby celnej lub urzędu celnego.

92. Doręczenia.

Rozwój technologiczny stwarza nowe możliwości w zakresie doręczania pism. Szeroki zakres zmian proponowany w tym zakresie, który dotyka większości przepisów uzasadnia nadanie nowej treści całemu Rozdziałowi 5 działu IV Ordynacji podatkowej.

W nowym rozdziale 5 Doręczenia działu IV Ordynacji podatkowej konieczne jest także uwzględnienie wielu aktualnych regulacji, zawartych w art. 144 § 1, art. 144a § 1, art. 145, art. 148 § 2 pkt 1 i § 3, art. 147a, art. 152 § 1 i 2, art. 152a, art. 153 i art. 154 § 3 Ordynacji podatkowej.

a) Doręczenie pism przez pracowników innego organu.

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

b) Doręczanie pism profesjonalnym pełnomocnikom za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

Proponuje się wprowadzenie zasady, wedle której pełnomocnikom zawodowym (doradcom podatkowym, radcom prawnym, adwokatom) oraz organom administracji publicznej wszystkie pisma będą doręczane drogą elektroniczną albo w siedzibie organu podatkowego. Pełnomocnicy zawodowi będą zatem obowiązani wskazywać w pełnomocnictwie oprócz „zwykłego" adresu do doręczeń także adres poczty elektronicznej i zmiany tego adresu.
Doręczanie pism za pomocą środków komunikacji elektronicznej, na wskazany adres poczty elektronicznej będzie stosowane także w odniesieniu do pełnomocnika mającego miejsce zamieszkania za granicą, który nie wskazuje krajowego adresu do doręczeń.
Proponowana zmiana jest korzystna zarówno dla stron postępowania, jaki dla organów podatkowych. Proponowane zmiany przyczynią się do przyśpieszenia postępowań podatkowych. Powodować także będą znaczące oszczędności (koszty papieru i przesyłania pism), zablokują możliwość unikania doręczenia lub mataczenia w tym zakresie. Doręczenie tym sposobem będzie zawsze pewne, zostaną usunięte wątpliwości związane z miejscem doręczenia i klarownością treści zwrotnego potwierdzenia odbioru, co jest obecnie częstym przedmiotem sporów. Pełnomocnik będzie mógł odbierać pisma w każdym miejscu, gdzie będzie miał dostęp do swego konta poczty elektronicznej więc znikną obecne problemy z ustaleniem adresu pełnomocnika i jego zmianami, szczególnie intensywne wobec zbliżającego się upływu terminu przedawnienia.

c) Obowiązek informowania o zmianie adresu.

W toku postępowania strona oraz jej przedstawiciel lub pełnomocnik powinni mieć obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie adresu swojego miejsca zamieszkania oraz adresu do doręczeń. Pełnomocnik ogólny powinien mieć obowiązek zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu lub adresu poczty elektronicznej dokonując stosownej zmiany pełnomocnictwa do Centralnego Rejestru także przed wszczęciem postępowania. W razie niedopełnienia powyższych obowiązków proponuje się, w przypadku doręczeń za pośrednictwem operatora pocztowego w rozumieniu ustawy z dnia 23 listopada 2012 r. – Prawo pocztowe, wprowadzenie domniemania, że pismo uważa się za doręczone pod ostatnim znanym organowi podatkowemu adresem w ostatnim dniu okresu przechowywania pisma przez operatora pocztowego. Proponowane zmiany przyczynią się do usprawnienia i przyśpieszenia postępowań podatkowych.

d) Doręczenie pod adresem miejsca zamieszkania.

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

Analogicznie należy uregulować w art. 149 Ordynacji podatkowej kwestię „posesji adresata" wskazując, na posesję, w której zamieszkuje adresat lub której adres wskazano.

e) Możliwość wskazania krajowego adresu do doręczeń.

Strona powinna mieć możliwość prawa wyboru miejsca doręczenia pisma organu podatkowego. Proponuje się wprowadzenie nowej kategorii krajowy adres do doręczeń (będzie to adres inny niż adres miejsca zamieszkania).

f) Możliwość doręczenia zastępczego na adres miejsca zamieszkania lub krajowy adres do doręczeń.

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

g) Doręczenie w miejscu zatrudnienia lub miejscu prowadzenia działalności gospodarczej.

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

h) Doręczenie na skrytkę pocztową.

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

i) Rozszerzenie katalogu podmiotów upoważnionych do odbioru korespondencji adresowanej do osoby prawnej oraz jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej.

Aktualnie osobom prawnym oraz jednostkom organizacyjnym niemającym osobowości prawnej pisma doręcza się w lokalu ich siedziby lub w miejscu prowadzenia działalności – osobie upoważnionej do odbioru korespondencji. W celu wyeliminowania problemu związanego z doręczaniem pism proponuje się wprowadzenie możliwości doręczenia pisma prokurentowi lub pracownikowi, który może być uznany za osobę, o której mowa w art. 97 ustawy z dnia 23 kwietnia 1964 r. - Kodeks cywilny (Dz. U. Nr 16, poz. 93, z późn. zm.). Skoro ta osoba może być przywołana do uczestniczenia w czynnościach kontroli podatkowej w razie nieobecności kontrolowanego to należy uznać, że może też pokwitować doręczenie pisma kierowanego do jej pracodawcy.

Ponadto w celu maksymalizacji doręczenia bezpośredniego zakłada się przejście z procedury doręczeń osobom prawnym w lokalu ich siedziby na doręczenie osobom fizycznym. Proponuje się, aby w razie niemożności doręczenia pisma w lokalu siedziby, pisma doręczane były za pokwitowaniem zarządcy budynku lub dozorcy, gdy osoby te podjęły się oddania pisma adresatowi. Zawiadomienie o doręczeniu pisma zarządcy budynku lub dozorcy umieszcza się w oddawczej skrzynce pocztowej lub na drzwiach lokalu siedziby adresata lub w widocznym miejscu przy wejściu na posesję, na której mieści się lokal siedziby.

j) Wprowadzenie szczególnego sposobu doręczenia osobie prawnej lub jednostce organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, jeżeli jej adres nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności – na adres osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania spraw adresata.

W celu podniesienia skuteczności działania organów podatkowych wprowadza się możliwość doręczenia pisma osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania spraw adresata, gdy podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, adres został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności. W razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania spraw adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia.

k) Doręczenie pod dotychczasowym adresem krajowym jako skutek braku ustanowienia pełnomocnika do doręczeń.

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

93. Realizacja wezwania za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W związku z rozwojem środków komunikacji elektronicznej oraz upowszechnieniem tej najtańszej i najdogodniejszej formy kontaktu między organem podatkowy jest zasadne wprowadzenie możliwości zadośćuczynienia wezwaniu organu podatkowego za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na elektronicznych nośnikach danych. W związku z tym organ podatkowy zobowiązany będzie do określenia w wezwaniu czy dokumenty mogą być przedłożone za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na elektronicznych nośnikach danych, czy może oczekuje złożenia ich w formie papierowej.

94. Rozszerzenie zakresu stosowania instytucji pomocy prawnej na czynności przeprowadzane przez organy podatkowe w postępowaniu podatkowym.

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

95. Rozszerzenie katalogu spraw, w których nie wydaje się postanowienia o wszczęciu postępowania.

a) W sprawach zaliczania wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku, wstrzymania wykonania oraz wygaśnięcia decyzji.

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

b) W sprawach ustalania podatku od nieruchomości, podatku rolnego i leśnego płaconych przez osoby fizyczne oraz działów specjalnych produkcji rolnej.

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

Proponuje się także, aby w wymienionych postępowaniach przed wydaniem decyzji organ podatkowy nie był obowiązany do wyznaczenia stronie siedmiodniowego terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego, jeżeli decyzja ma zostać wydana wyłącznie na podstawie danych zawartych w złożonym zeznaniu, deklaracji lub

informacji. W takim przypadku podatnik ma pełną wiedzę o materiale dowodowym, który stanowi podstawę do ustalenia podatku.

96. Umieszczenie w podaniu numeru identyfikatora podatkowego (PESEL lub NIP).

Proponuje się, aby obowiązkowym elementem podania był identyfikator podatkowy w zależności od statusu strony, zgodnie z art. 3 ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników, a w przypadku nierezydentów numeru paszportu lub innego numeru ewidencyjnego. Przy czym nierezedynci, którzy posiadają identyfikator podatkowy (PESEL lub NIP) powinni również mieć obowiązek podawania tego identyfikatora, natomiast numer paszportu lub inny numer ewidencyjny może być podawany wyłącznie przez nierezydentów, którzy nie podlegają obowiązkowi ewidencyjnemu zgodnie z przepisami ustawy o zasadach ewidencji i identyfikacji podatników i płatników. Przedmiotowe rozwiązanie usprawni proces identyfikacji dla korzystania z elektronicznych form kontaktu z administracją podatkową .

97. Obowiązek wnoszenia podań przez organy administracji publicznej wyłącznie za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

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

98. Wydawanie kopii akt sprawy bez uwierzytelnienia oraz prawo do samodzielnego sporządzania fotokopii.

W orzecznictwie sądów administracyjnych i doktrynie wyrażany jest pogląd, że art. 178 § 3 ustawy – Ordynacja podatkowa nie przewiduje wymogu sporządzania i wydawania przez organy podatkowe stronie postępowania nieuwierzytelnionych kserokopii dokumentów z akt postępowania

Zasadne jest zatem wprowadzenie regulacji umożliwiającej stronie żądanie wydania kopii akt sprawy bez uwierzytelnienia. Rozwój technologii wymaga uwzględnienia też prawa strony do samodzielnego sporządzania fotokopii akt sprawy przy wykorzystaniu własnych przenośnych urządzeń.

99. Umożliwienie organowi podatkowemu zwrócenia się do strony postępowania podatkowego o złożenie oświadczenia, o stanie majątkowym na określony dzień.

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

Zasadne jest wprowadzenie rozwiązania umożliwiającego złożenie oświadczenia o stanie majątkowym na określony dzień także w postępowaniu podatkowym. Wskazane w przepisie art. 285a § 3 Ordynacji podatkowej przesłanki uprawniające do wystąpienia o złożenia oświadczenia tj. nieujawnienie „obrotów lub przychodów mających znaczenie dla określenia lub ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego" mogą wystąpić także w trakcie postępowania podatkowego.

100. Rozszerzenie zakresu informacji żądanych od banków i innych instytucji finansowych.

a) Potrzeba i cel zmiany regulacji.

W obecnym stanie prawnym zakres informacji, jakie mogą być udostępniane organom podatkowym w trybie art. 182-186 Ordynacji podatkowej jest bardzo ograniczony. Zakres informacji, jakie mogą być udostępniane organom podatkowym w trybie art. 182 -186 Ordynacji podatkowej jest znacznie węższy od zakresu informacji jakie mogą uzyskać od banków i innych instytucji finansowych organy kontroli skarbowej. Działające w Polsce banki i inne instytucje finansowe mają obecnie szerszy obowiązek informacyjny wobec obcych władz podatkowych (w zakresie wynikającym z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania w związku z art. 83 § 3 Ordynacji podatkowej) niż wobec polskich organów podatkowych. Polska administracja podatkowa może uzyskać szersze dane z zagranicznych banków niż z polskich banków i instytucji finansowych. Umowy międzynarodowe, inkorporujące standard wymiany informacji zgodny z wytycznymi OECD i promowany działaniami politycznymi m.in. w ramach G20 i Rady Europejskiej, zastrzegają, iż posiadanie informacji przez bank lub inną instytucję finansową nie może być wyłączną przesłanką do odmowy jej udzielenia. Jednocześnie z wytycznych OECD zakres przedmiotowy udzielanych informacji ujmowany jest w sposób szeroki, obejmujący generalnie wszystkie dane mogące mieć istotne znaczenie dla celów podatkowych. W związku z powyższym proponuje się wprowadzenie zmian mających na celu usprawnienie, przyspieszenie oraz zapewnienie skuteczności prowadzonych postępowań podatkowych (kontroli podatkowych).

b) Uprawnienie dyrektorów izb skarbowych oraz dyrektorów izb celnych do uzyskiwania informacji bankowej w toku postępowania odwoławczego.

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

c) Rozszerzenie zakresu przedmiotowego informacji.

Banki na żądanie naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celnych a toku postępowania odwoławczego przez dyrektora izby skarbowej lub dyrektora izby celnej, będą obowiązane dodatkowo do przekazywania informacji o posiadanych pełnomocnictwach do dysponowania rachunkami bankowymi (rachunkami pieniężnymi, rachunkami papierów wartościowych), liczbie tych pełnomocnictw, obrotach i stanie tych rachunków, z podaniem wpływów, obciążeń rachunków i ich tytułów oraz odpowiednio ich nadawców i odbiorców. Ponadto należy wprowadzić regulacje, które umożliwią uprawnionym organom podatkowym pozyskiwanie informacji o wysokości zobowiązań wynikających z zawartych umów kredytowych lub umów pożyczki, celów, na jakie zostały udzielone, sposobu zabezpieczenia ich spłaty, wysokości oraz terminów dokonanych spłat oraz źródeł i wysokości dochodów wskazanych we wniosku kredytowym, a także umów depozytowych i umów udostępniania skrytek bankowych. Obowiązek przekazania informacji powinien obejmować również inne informacje będące w posiadaniu banku a mających znaczenie dla ustalenia podstawy opodatkowania, na które powołuje się strona w postępowaniu podatkowym. Dostęp do

wskazanych wyżej informacji ma szczególne znaczenie dla skuteczności zwalczania naruszeń prawa w zakresie zaniżania podstaw opodatkowania oraz nieujawniania źródeł pochodzenia przychodów i majątku.

Rozszerzenie zakresu przedmiotowego informacji dotyczyć będzie także informacji gromadzonych przez spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe na zasadach analogicznych jak w przypadku banków.

W tym miejscu należy podkreślić, że w wyroku Trybunału Konstytucyjnego z dnia 11 kwietnia 2000r. sygn. akt K 15/98, orzeczono iż przepisy art. 182 i art. 183 Ordynacji podatkowej są zgodne z art. 47, art. 31 ust. 3, art. 49, art. 51 ust. 1, art. 77 ust. 2 oraz art. 78 Konstytucji Rzeczypospolitej Polskiej. Propozycje zmian nie tworzą nowych obowiązków informacyjnych lecz poszerzają zakres informacji o szczegółowe dane, które banki mają i przetwarzają. Nie ma żadnego powodu aby te dane były utajniane przez polskimi organami podatkowymi.

Analogiczne zmiany będą dotyczyć zakresu informacji możliwych do pozyskania od innych niż banki instytucji finansowych, o których mowa w art. 182 § 2 Ordynacji podatkowej, tj.: zakładów ubezpieczeń, funduszy inwestycyjnych i banków prowadzących działalność maklerską, w zakresie prowadzonych indywidualnych kont emerytalnych, a także od domów maklerskich oraz spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

Jednocześnie proponuje się rozszerzenie zakresu informacji sporządzanych na pisemne żądanie organu przez towarzystwa funduszy inwestycyjnych tak, aby obejmowały one informacje o dacie nabycia, liczbie, cenie i wartości nabytych jednostek uczestnictwa oraz o dacie odkupienia, liczbie i wartości odkupionych jednostek uczestnictwa, kwocie wypłaconej uczestnikowi funduszu za odkupione jednostki uczestnictwa oraz sposobie jej wypłaty, a także o dacie i kwocie dochodów funduszu wypłaconych podatnikowi. W obecnym stanie prawnym organy podatkowe pozbawione są możliwości ustalenia faktycznych wydatków podatnika na zakup jednostek uczestnictwa, jeśli te nie zostały umorzone. Ponadto propozycja zmiany art. 182 powinna obejmować rozszerzenie katalogu podmiotów zobowiązanych do udzielania informacji o stronie postępowania o towarzystwa emerytalne oraz podmioty, za pomocą których zakład ubezpieczeń wykonuje czynności ubezpieczeniowe.

Należy wprowadzić regulacje umożliwiające uzyskanie informacji o przepływie środków pieniężnych transferowanych z wykorzystaniem usługi przekazu pieniężnego. Coraz częściej zdarza się, iż podatnicy powołują się na uzyskane tą drogą przychody najczęściej z zagranicy, natomiast przepisy podatkowe nie zawierają regulacji pozwalających na zweryfikowanie tych wyjaśnień. Podmioty świadczące usługi przekazu pieniężnego w kraju i za granicę bez potrzeby posiadania rachunku bankowego lub rachunku oszczędnościowego, na pisemne żądanie upoważnionego organu podatkowego zostaną obowiązane do sporządzania informacji o wysokości i dacie dokonania przekazu oraz nadawcy i odbiorcy.

Jednocześnie należy uściślić, że udzielenie informacji przez banki oraz inne instytucje finansowe, następuje nieodpłatnie. W celu usprawnienia przekazywania informacji proponuje się wprowadzić możliwość ich przekazywania za pomocą środków elektronicznych lub na elektronicznym nośniku danych zapisanych w edytowalnej formie elektronicznej.

d) Doprecyzowanie przesłanek wezwania do udzielenia informacji.

W celu wyeliminowania wątpliwości czy przesłanki wymienione art. 183 w pkt 1-3 muszą wystąpić łącznie czy też mogą występować odrębnie proponuje się doprecyzowanie, że warunkiem koniecznym do żądania informacji jest wystąpienie przynajmniej jednej z przesłanek wymienionych w pkt 1-3.

e) Respektowanie zasady zaufania między instytucjami finansowymi a ich klientami.

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

f) Sankcje dla instytucji finansowych za bezzasadną odmowę udzielenia informacji lub nieudzielenie informacji w terminie.

Organy podatkowe nie dysponują obecnie żadnymi środkami, które mogłyby uruchomić właściwe instrumenty nadzoru nad instytucjami finansowymi, które bezzasadnie odmawiają udzielenia informacji lub nieudzielają informacji w terminie. Dla podniesienia efektywności pozyskiwania informacji podatkowych z tych źródeł proponuje się wprowadzenie możliwości nałożenia kary porządkowej na instytucje finansowe, wymienione w art. 182, w przypadku nieudzielania w wyznaczonym terminie informacji lub bezzasadną odmowę udzielenia informacji, upoważnionemu organowi podatkowemu.

101. Obowiązek wydania postanowienia w sprawie odmowy przeprowadzenia dowodu.

Proponuje się, aby wprost został sformułowany obowiązek wydawania postanowienia o odmowie przeprowadzenia dowodu. Brak przepisu w tym zakresie w praktyce organów podatkowych powoduje wątpliwości co do potrzeby wydawania takiego postanowienia. Wprowadzenie postulowanej zmiany, oprócz zwiększenia spójności przepisów o postępowaniu dowodowym, powinno przyczynić się do zwiększenia zaufania do organów podatkowych i polepszenia wzajemnych relacji między stroną a organem podatkowym.

102. Przetłumaczenie dokumentacji obcojęzycznej przedłożonej przez stronę postępowania podatkowego.

Aktualnie przepisy działu IV „Postępowanie podatkowe" Ordynacji podatkowej nie przewidują możliwości zwrócenia się przez organ podatkowy do strony postępowania o przetłumaczenie na język polski składanych przez stronę dokumentów sporządzonych w języku obcym. Taka możliwość istnieje natomiast w kontroli podatkowej oraz w postępowaniu kontrolnym prowadzonym przez organy kontroli skarbowej.

Przepisy ustawy z dnia 7 października 1999 r. o języku polskim (Dz. U. z 2011 r. Nr 43, poz. 224, z późn. zm.) nakazują wszystkim podmiotom realizującym zadania publiczne na terenie Polski dokonywanie wszystkich czynności urzędowych w języku polskim, chyba że przepisy szczególne stanowią inaczej (art. 5 ust. 1 tej ustawy). Przepisy szczególne, tak jak i zobowiązania międzynarodowe, nie mogą, z uwagi na treść art. 27 Konstytucji, przewidywać podejmowania przez urząd skarbowy czynności urzędowych w języku obcym.

W świetle powyższego czynność urzędowa organu podatkowego, polegająca na badaniu treści dokumentu obcojęzycznego, wymaga dokonania tłumaczenia dokumentu.

W celu ujednolicenia przepisów w obszarze kontroli podatkowej i postępowania podatkowego jest zasadne wprowadzenie możliwości zwrócenia się przez organ podatkowy do strony postępowania (kontrolowanego) o nieodpłatne przetłumaczenie na język polski przez tłumacza przysięgłego przedłożonych przez nią dokumentów sporządzonych w języku obcym. Tłumaczeniu przez stronę (kontrolowanego) winna podlegać każda dokumentacja obcojęzyczna przedkładana przez stronę, zarówno z jej inicjatywy jak też na żądanie organu podatkowego. Skutkiem niezastosowania się do żądania organu dokonania tłumaczenia dokumentacji obcojęzycznej powinno być obciążenie strony (kontrolowanego) kosztami

takiego tłumaczenia zamówionego przez organ podatkowy. Konsekwencją takiego działania strony będzie też opóźnienie postępowania podatkowego, co uzasadnia zastosowanie wobec strony bezzasadnie odmawiającej przedłożenia tłumaczenia kary porządkowej. Przepisy o karze porządkowej mają zastosowanie także wobec kontrolowanego (art. 292 Ordynacji podatkowej).

103. Analiza ksiąg podatkowych przy wykorzystaniu technik informatycznych.

Aktualnie analiza ksiąg podatkowych przy użyciu technik elektronicznych stosowana jest wyłącznie w kontroli podatkowej. Kontrola elektroniczna tylko częściowo spełnia związane z nią oczekiwania. Dotyczy to sytuacji, w których kontrolowany przekazuje dane zapisane w formatach elektronicznych nienadających się do analizy (np. PDF, który stanowi raczej elektroniczny wydruk niż plik umożliwiający szybką analizę). W związku z przekazywaniem dla potrzeb kontroli plików nieedytowalnych (PDF, XPS) ich import i analiza są pracochłonne i nie mogą być odpowiednio zautomatyzowane, przez co nie mogą być osiągnięte podstawowe korzyści wynikające z kontroli elektronicznej (szybsza, bardziej zautomatyzowana, dokładniejsza, jak również mniej pracochłonna). W konsekwencji kontrolowany podlega dłuższej, wymagającej większego zaangażowania pracowników kontrolowanego i organu podatkowego tradycyjnej kontroli podatkowej. Sytuacja taka jest niekorzystna dla kontrolowanych i ma negatywny wpływ na dobrowolne wypełnianie obowiązków podatkowych oraz postrzeganie organów podatkowych.
Proponuje się wprowadzenie ujednoliconej edytowalnej formy elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, w której podatnicy oraz kontrahenci podatników będą obowiązani przekazywać dane na żądanie organu podatkowego. Powyższe uregulowanie powinno mieć zastosowanie w postępowaniu podatkowym, w kontroli podatkowej oraz w zakresie czynności sprawdzających, w tym w zakresie czynności sprawdzających u kontrahenta podatnika.

Prawo żądania przez organ podatkowy przekazania, za pomocą środków komunikacji elektronicznej lub na elektronicznym nośniku danych, wyciągu z ksiąg podatkowych i dowodów księgowych zapisanego w edytowalnej formie elektronicznej powstanie, jeżeli podatnik lub kontrahent podatnika prowadzi księgi podatkowe przy użyciu programów informatycznych. Przekazanie dowodów księgowych zapisanych w edytowalnej formie elektronicznej pozwoli na dokonanie wstępnej automatycznej weryfikacji zgodności tych dowodów z zapisami ksiąg podatkowych. Zmiana w tym zakresie zmierza do wprowadzenia koncepcji Jednolitego Pliku Kontrolnego opracowanej przez OECD i wdrożonej już w wielu krajach Unii Europejskiej.

Struktura logiczna edytowalnej formy elektronicznej zapisu ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych, z uwzględnieniem możliwości wytworzenia ich z programów informatycznych używanych powszechnie przez przedsiębiorców oraz automatycznej analizy danych, a także sposób przesyłania za pomocą środków komunikacji elektronicznej ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisanych w edytowalnej formie elektronicznej oraz rodzaje elektronicznych nośników danych, na których księgi mogą być zapisane i przekazywane zostaną określone w rozporządzeniu. Celem proponowanych zmian jest zmniejszenie kosztów wypełniania obowiązków podatkowych przez podatników, kontrahentów podatnika, zmniejszenie kosztów funkcjonowania administracji podatkowej, poprawa wyników kontroli. Korzyści z proponowanej zmiany to dostęp do danych w formacie łatwym do analizy, ułatwienie dla wewnętrznych i zewnętrznych audytorów, brak wydruków papierowych, szybsza kontrola, znaczny stopień automatyzacji.

104. Rozszerzenie katalogu przesłanek zawieszenia postępowania.

Obecnie obowiązujące przepisy regulujące instytucje zawieszenia postępowania podatkowego (art. 201 § 1 Ordynacji podatkowej), nie przewidują możliwości zawieszenia postępowania ze

względu na toczącą się procedurę wzajemnego porozumiewania się. Mając na względzie fakt, że procedura wzajemnego porozumiewania się, co do zasady, trwa dłużej niż postępowanie podatkowe prowadzone przez organy podatkowe, należy wprowadzić możliwość zawieszenia jeżeli wszczęta została procedura wzajemnego porozumiewania. Fakultatywna powinna być również przesłanka zawieszenia postępowania w razie wystąpienia, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska lub przepisów prawa wspólnotowego do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego (obecny art. 201 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej). Fakultatywne zawieszenie postępowania podatkowego umożliwi organowi podatkowemu przeprowadzenie innych dowodów w postępowaniu podatkowym w czasie oczekiwania na informacje. Wpłynie to na skrócenie czasu trwania postępowania podatkowego.

Powyższe przesłanki będą stanowić również podstawę do zawieszenia kontroli podatkowej (art. 292 Ordynacji podatkowej).

Jednocześnie proponuje się rozszerzyć katalog przesłanek zawieszających postępowanie o wniesienie skargi do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia przez ten organ. W aktualnym stanie prawnym gdy strona wniosła skargę do sądu administracyjnego na decyzję uchylającą w całości decyzję organu pierwszej instancji i przekazującą sprawę do ponownego rozpatrzenia, organ podatkowy prowadzi postępowanie zmierzające do ponownego rozstrzygnięcia sprawy, gdyż brak regulacji umożliwiającej zawieszenie postępowania. Nie ulega wątpliwości, że między postępowaniem sądowoadministracyjnym ze skargi na decyzję kasacyjną a postępowaniem podatkowym prowadzonym po wydaniu tej decyzji istnieje zależność polegająca na tym, że wynik postępowania sądowoadministracyjnego będzie bezpośrednio rzutował na treść decyzji.

105. Dostosowanie treści decyzji do braku powództwa do sądu powszechnego na decyzję.

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

106. Uściślenie w decyzji pouczenia o odpowiedzialności karnej.

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

107. Zapewnienie merytorycznego rozstrzygnięcia organu odwoławczego w przypadku doręczenia decyzji organu pierwszej instancji przed upływem terminu przedawnienia.

Zgodnie z aktualną, przeważającą linią orzeczniczą sądów administracyjnych, upływ terminu przedawnienia po doręczeniu decyzji organu pierwszej instancji stanowi przeszkodę do merytorycznego rozpatrzenia odwołania. W takich sprawach sądy uznają, że zachodzi konieczność uchylenia decyzji organu pierwszej instancji i umorzenia postępowania podatkowego. Ponadto w niektórych przypadkach sądy uznają, że wydanie merytorycznej decyzji odwoławczej po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego stanowi rażące naruszenie prawa. Przy czym aktualnie nie ma praktycznie znaczenia czy podatek wynikający z decyzji nieostatecznej został zapłacony.

Zgodnie z tezą uchwały NSA z dnia 12 grudnia 2012 r. sygn. akt I FPS 1/12 *„W świetle art. 70 § 1 i art. 208 § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja Podatkowa (Dz. U. z 2012 r., poz. 749, ze zm.) 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 Ordynacji Podatkowej).*"

W związku z powyższą uchwałą decyzje organów odwoławczych wydawane, w sytuacji upływu okresu przedawnienia już po doręczeniu decyzji organu pierwszej instancji są uchylane przez sądy administracyjne.

Efektem wyroków sądowych jest konieczność wydania przez organ odwoławczy decyzji uchylającej decyzje organu pierwszej instancji i umarzającej postępowanie. W konsekwencji tej decyzji powstaje nadpłata, która podlega zwrotowi, pomimo że zapłata podatku nastąpiła jeszcze przed upływem terminu przedawnienia a podstawą zapłaty była obowiązująca decyzja organu I instancji.

Proponuje się, wprowadzić regulację zgodnie z którą po upływie terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego organ odwoławczy nie może wydać decyzji dotyczącej tego zobowiązania na podstawie art. 233 § 1 pkt 2 lit. b), § 2 lub § 3 Ordynacji podatkowej.

Regulacja ta powodować będzie konieczność wydania przez organ odwoławczy decyzji merytorycznej, rozstrzygającej sprawę co do jej istoty (art. 233 § 1 pkt 1 lub § 1 pkt 2 lit. a), jeżeli decyzja organu pierwszej instancji została doręczona przed upływem terminu przedawnienia. W tym przypadku nie będzie już dopuszczalna decyzja kasacyjna. Intencją strony i celem odwołania jest przecież doprowadzenie do merytorycznego zbadania zaskarżonej decyzji i takie żądania są zawarte w odwołaniu. Umorzenie postępowania w sprawie z przyczyn nie związanych z treścią zaskarżonej decyzji nie realizuje celu odwołania. Tym samym w przypadku utrzymania w mocy decyzji organu pierwszej instancji podatek zapłacony przed upływem terminu przedawnienia nie będzie zwracany podatnikowi. Podatek określony w decyzji organu pierwszej instancji i zapłacony przed upływem okresu przedawnienia nie powinien być zwrócony podatnikowi, ponieważ w momencie jego zapłaty był podatkiem należnym.

108. Wznowienie postępowania w powiązaniu ze stwierdzeniem nieważności innej decyzji lub orzeczenia sądu lub stwierdzeniem ich wygaśnięcia.

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

109. Zmiana przesłanki wznowienia postępowania – decyzja wydana w związku z inną decyzją lub orzeczeniem sądu, które następnie zostały wyeliminowane z obrotu prawnego w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji.

Proponuje się przeredagować przesłankę wznowienia postępowania, zawartą w art. 240 § 1 pkt 7 Ordynacji podatkowej, w taki sposób aby było możliwe wznowienie postępowania, gdy decyzja została wydana w związku z inną decyzją lub orzeczeniem sądu, które następnie zostały uchylone, zmienione, wygaszone lub stwierdzono ich nieważność w sposób mogący mieć wpływ na treść wydanej decyzji, zamiast na podstawie tej decyzji lub orzeczenia sądu. Uelastycznienie tej przesłanki umożliwi wznowienie postępowania m. in. w sytuacji, gdy decyzja w zakresie podatku VAT za konkretny okres rozliczeniowy została zmieniona, uchylona lub stwierdzono jej nieważność, a zawarty w niej element rozliczenia został wykorzystany przy wydawaniu decyzji za inny okres rozliczeniowy.

110. Uwzględnienie w trybach wznowienia postępowania i stwierdzenia nieważności upływu terminów przedawnienia, przewidzianych w art. 118 Ordynacji podatkowej, odnoszących się do osób trzecich ponoszących odpowiedzialność podatkową.

Zgodnie z art. 245 § 1 pkt 3 lit. b) Ordynacji podatkowej organ podatkowy, po przeprowadzeniu postępowania określonego w art. 243 § 2 wydaje decyzję, w której odmawia uchylenia decyzji dotychczasowej w całości lub w części, jeżeli stwierdzi istnienie przesłanek określonych w art. 240 § 1, lecz wydanie nowej decyzji orzekającej co do istoty sprawy nie mogłoby nastąpić z uwagi na upływ terminów przewidzianych w art. 68 lub art. 70. Analogiczną treść ma przepis art. 247 § 2 Ordynacji podatkowej, który ma zastosowanie w trybie stwierdzenia nieważności.
Terminy przedawnienia dotyczące osób trzecich powinny być również uwzględnione w przedstawionych regulacjach, ponieważ mogą stanowić przeszkodę do wydania decyzji orzekającej co do istoty. Stąd zasadne jest doprecyzowanie powyższych przepisów.

111. Zmiana w zakresie właściwości organu do stwierdzenia wygaśnięcia decyzji.

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

112. Wygaszanie decyzji ratalnej po niedotrzymaniu terminu płatności trzech kolejnych rat.

Obecnie jeśli podatnik zaprzestaje płacenia rat, egzekucja całego zobowiązania jest możliwa dopiero po upływie terminu płatności ostatniej raty, a na bieżąco w zakresie poszczególnych niezapłaconych rat. Dodatkowo w przypadku pomocy *de minimis*, oznacza to konieczność pracochłonnego korygowania przez organ podatkowy sprawozdawczości o pomocy oraz zaświadczeń o udzielonej pomocy. Proponuje się zatem, aby w razie niedotrzymania terminu płatności trzech kolejnych rat, na jakie został rozłożony podatek lub zaległość podatkowa, następowało z mocy prawa wygaśnięcie całej pozostałej decyzji o rozłożeniu na raty w

zakresie wszystkich niezapłaconych rat. Dodać należy, że jeżeli sytuacja podatnika pogorszyła się w czasie wykonywania układu ratalnego może on wystąpić o jego zmianę na podstawie art. 253 Ordynacji podatkowej np. poprzez ustalenie bardziej dogodnych terminów płatności rat lub ich wysokości. Notoryczna nierzetelność w wykonywaniu układu ratalnego wymaga wygaszenia decyzji, co oznacza wymagalność zobowiązania.

113. Wygaszanie decyzji ratalnej w zakresie odsetek od zaliczek.

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

114. Kara porządkowa za bezzasadną odmowę okazania lub nieprzedstawienie w wyznaczonym terminie określonego dowodu lub niewykonanie w wyznaczonym terminie czynności postępowania.

Zdarza się, że strona pragnąc uniknąć niekorzystnego rozstrzygnięcia odmawia przedstawienia niezbędnych dokumentów. Przepisy art. 189 Ordynacji podatkowej nie przewidują jednak żadnej sankcji za nie przedstawienie w wyznaczonym terminie przez stronę dowodu będącego w jej posiadaniu. W praktyce ignorowanie wezwania poprzez pasywne zachowanie wzywanego jest znacznie częstsze niż aktywna odmowa realizacji wezwania. Przepisy art. 262 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa nie przewidują nałożenia kary porządkowej w sytuacji, gdy strona nie przedstawia dowodu, o którym mowa w art. 189 § 1 tej ustawy. Obecny brak jednoznacznych podstaw do sankcji za bezzasadną odmowę okazania lub nie przedstawienie w terminie określonego dowodu utrudnia efektywne postępowanie dowodowe i zakończenie postępowania. Wobec powyższego proponuje się wprowadzenie możliwości ukarania karą porządkową wzywanej osoby, która nie dokonuje określonej czynności w terminie wyznaczonym w wezwaniu.

Powinna istnieć również możliwość ukarania karą porządkową strony lub jej pełnomocnika za bezzasadną odmowę okazania lub nie przedstawienie w wyznaczonym terminie dokumentów, ksiąg rachunkowych, dowodów księgowych będących podstawą zapisów w tych księgach. Kara porządkowa powinna obejmować także osoby, które prowadzą lub przechowują księgi rachunkowe lub dokumenty będące podstawą zapisów w tych księgach, jeśli osoby te bezzasadnie odmówią okazania lub nie przedstawią w wyznaczonym terminie ksiąg rachunkowych lub dokumentów będących podstawą zapisów w tych księgach. Rozszerzenie zakresu przedmiotowego wymierzenia kary porządkowej do wymienionych wyżej dowodów podyktowane jest tym, ze dowody te mają najistotniejsze znaczenie w postępowaniu podatkowym.

Przyjęcie proponowanego rozwiązania umożliwi organom podatkowym dyscyplinowanie podatników i osoby przechowujące księgi rachunkowe w celu sprawnego prowadzenia i zakończenia postępowania podatkowego. Gromadzenie materiału dowodowego jest podstawowym zadaniem organów podatkowych w prowadzonych postępowaniach. Niejednokrotnie dowody nie znajdują się w posiadaniu organu podatkowego. Brak możliwości pozyskania ich od podatników utrudnia prowadzenie postępowania.

Zasadne byłoby również doprecyzowanie, że jeżeli stroną jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, to w takich przypadkach organ podatkowy, może ukarać karą porządkową osobę upoważnioną do jej reprezentowania lub prowadzenia jej spraw.

115. Zaliczka na pokrycie kosztów postępowania.

W art. 267 § 1 ustawa – Ordynacja podatkowa określa koszty, które obciążają stronę postępowania podatkowego. Zgodnie z art. 267 § 2 ustawy – Ordynacja podatkowa w uzasadnionych przypadkach organ podatkowy może zażądać od strony złożenia zaliczki w określonej wysokości na pokrycie kosztów postępowania.

Coraz częściej strony postępowania podatkowego żądają przeprowadzenia dowodów z zeznań świadków, którzy mają miejsce zamieszkania lub przebywają za granicą. Przybycie takiej osoby do kraju zwykle wiąże się ze znacznymi kosztami. Praktyka pokazuje, że w niektórych postępowaniach wnioskowanie o przesłuchanie tych świadków nie jest istotne dla rozstrzygnięcia sprawy i celem działania strony jest przedłużenie postępowania. Strona jednocześnie jest świadoma, że z uwagi na znaczne koszty stawiennictwa świadka, organ prowadzący postępowanie odmówi przeprowadzenia dowodu, co daje stronie podstawę do zgłaszania zarzutów procesowych dotyczących braku ustaleń stanu faktycznego. W takiej sytuacji pokrywanie tymczasowo przez Skarb Państwa lub jednostkę samorządu terytorialnego wydatków na poczet kosztów postępowania nie ma uzasadnienia. Organ podatkowy, odpowiadający za szybkość i sprawność prowadzonego postępowania, powinien mieć możliwość wyznaczenia terminu złożenia zaliczki w określonej wysokości na pokrycie kosztów postępowania. Wyznaczenie terminu jest istotne, ponieważ po jego upływie staje się wiadome czy strona jest gotowa ponieść koszty przeprowadzenia wnioskowanego dowodu. Niepokrycie w wyznaczonym terminie zaliczki na poczet kosztów postępowania spowoduje wydanie postanowienia o odmowie dokonania czynności połączonej z wydatkami i umożliwi zakończenie postępowania na podstawie zgromadzonego dotychczas materiału dowodowego.

Proponowane rozwiązanie przyczyni się do szybszego i sprawniejszego przebiegu postępowań podatkowych.

116. Odstąpienie od ustalenia kosztów postępowania.

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

117. Ujednolicenie wysokości kosztów za sporządzenie kopii i odpisów dokumentów.

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

118. Rozszerzenie zakresu czynności sprawdzających.

a) W zakresie zaliczek.

Z przepisu art. 272 pkt 1 lit. b ustawy – Ordynacja podatkowa wynika, że czynności sprawdzające mają na celu sprawdzenie terminowości wpłacania zadeklarowanych podatków, w tym również pobieranych przez płatników oraz inkasentów. Powyższy przepis należy odnosić także do zaliczek na podatek, co wynika z art. 3 pkt 3 lit. a) ustawy – Ordynacja podatkowa. Od dnia 1 stycznia 2007 r. nie są składane miesięczne zaliczki w podatkach dochodowych. Zobowiązanie z tytułu zaliczki jest „ujawniane" organowi podatkowemu w momencie jej uiszczenia przez podatnika. Nie ulega wątpliwości, że wpłaty

podatków/zaliczek także tych niezadeklarowanych powinny być przedmiotem czynności sprawdzających, co wymaga uwzględnienia w treści przepisu.

b) W zakresie rejestracji podatkowej.

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

c) W zakresie badania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.

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

119. Zmiany w zakresie korekt deklaracji dokonywanych „z urzędu".

a) Podwyższenie kwoty korekty do 5000 zł.

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

W celu ograniczenia obowiązku osobistego kontaktu z organami podatkowymi podmiotów składających deklaracje proponuje się podwyższenie kwoty korekty do 5000 zł.

b) Rozszerzenie zakresu stosowania instytucji korekty deklaracji sporządzonej z „urzędu".

Przewidziana w art. 274 § 1 pkt 1 ustawy – Ordynacja podatkowa instytucja korekty deklaracji sporządzonej z „urzędu" nie obejmuje kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia w podatku od towarów i usług. Nie ma żadnych przesłanek uzasadniających niestosowanie tej instytucji do kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia. Wobec powyższego jest zasadne objęcie instytucją korekty deklaracji sporządzonej z „urzędu" również kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia.

c) Umożliwienie doręczania korekty „z urzędu" za pomocą środków komunikacji elektronicznej.

W obecnym stanie prawnym instytucja korekty deklaracji z urzędu dotyczy wyłącznie deklaracji składanych w formie papierowej. Proponuje się umożliwienie doręczania korekty

„z urzędu" za pomocą środków komunikacji elektronicznej, jeśli deklaracja została złożona w tej formie. Pozwoli to na upowszechnienie elektronicznych form kontaktu z podatnikami, co przyczyni się także do ograniczenia wydatków organów podatkowych.

d) Obowiązek zamieszczenia pouczenia o prawie wniesienia sprzeciwu wobec korekty deklaracji sporządzonej „z urzędu".

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

120. Usprawnienie czynności sprawdzających u kontrahentów podatnika.

a) Badanie dokumentów kontrahenta.

Proponuje się, aby organ podatkowy miał możliwość zażądania od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą przedstawienia dokumentów nie tylko w związku z postępowaniem podatkowym lub kontrolą podatkową, ale także w związku z czynnościami sprawdzającymi prowadzonymi wobec podatnika. Rozwiązanie to umożliwi wyjaśnienie wątpliwości w sprawie już na etapie czynności sprawdzających, a więc bez potrzeby wszczynania postępowania podatkowego lub kontroli podatkowej.

b) Relacje czynności sprawdzających u kontrahenta i procedur u podatnika.

W art. 274c § 1 i 2 ustawy – Ordynacja podatkowa proponuje się usunąć nieścisłości redakcyjne. Formuła „w związku z prowadzonym postępowaniem lub kontrolą" sugerująca równoczesność czynności sprawdzających z tymi procedurami jest niewłaściwa. Czynności sprawdzające u kontrahenta podatnika mogą być wynikiem ustaleń zakończonej kontroli u podatnika. Z kolei toku kontroli u podatnika nie da się wstrzymać do czasu przeprowadzenia czynności sprawdzających u kontrahenta z uwagi na limity czasowe trwania kontroli wynikające z ustawy o swobodzie działalności gospodarczej. Formuła sugerująca „równoczesność" procedur jest więc w praktyce niemożliwa do zastosowania.

c) Oględziny w ramach czynności sprawdzających u kontrahenta.

Proponuje się umożliwić organowi podatkowemu w związku z postępowaniem podatkowym, kontrolą podatkową lub czynnościami sprawdzającymi żądania od kontrahentów podatnika wykonujących działalność gospodarczą okazania przedmiotu oględzin w celu zweryfikowania zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi z dokumentów podatnika. Wprowadzenie tej regulacji jest podyktowane względami praktycznymi. Organ podatkowy badając dokumenty kontrahenta podatnika, a wcześniej podatnika, niejednokrotnie ma wątpliwości czy dokumenty te są zgodne ze stanem faktycznym. Potrzebna jest weryfikacja zgodności stanu faktycznego z danymi wynikającymi z dokumentów. Oględziny umożliwiają tę weryfikację. Proponowana regulacja będzie szczególnie przydatna w sprawach wymagających sprawdzenia zasadności zwrotu podatku od towarów i usług (np. weryfikacja pustych faktur). W tych bowiem sprawach od dokumentacji posiadanej przez nabywcę zależy prawo nabywcy korzystania ze zwrotu podatku od towarów i usług.

d) Wprowadzenie kary porządkowej w ramach czynności sprawdzających.

Należy wprowadzić możliwość nakładania kary porządkowej w przypadku niezgłaszania się podatników lub płatników na wezwania organów podatkowych lub nieprzedstawienia dokumentów w celu przeprowadzenia czynności sprawdzających. Kara porządkowa powinna być również nakładana na kontrahenta podatnika w przypadku nieprzedstawienia

dokumentów lub nieokazania przedmiotu oględzin. Obecnie dyscyplinowanie ww. osób jest możliwe wyłącznie w drodze postępowania karnego skarbowego. Brak możliwości nakładania kary porządkowej w toku czynności sprawdzających powoduje, że podatnicy nie odpowiadają na kierowane do nich wezwania. Nie można akceptować sytuacji, w której wezwania organu podatkowego mogą być ignorowane bez żadnych konsekwencji prawnych. W konsekwencji organy podatkowe są obowiązane wszczynać postępowania podatkowe lub kontrole podatkowe w sprawach, które powinny być kończone już na etapie czynności sprawdzających. Proponowane rozwiązanie zapobiega takim sytuacjom poprzez usprawnienie prowadzenia czynności sprawdzających.

121. Czynności sprawdzające - oględziny przedmiotu opodatkowania.

Proponuje się umożliwienie organom podatkowym, za zgodą podatnika, przeprowadzenie oględzin w ramach czynności sprawdzających dotyczących przedmiotu opodatkowania na zasadach określonych w art. 276 § 1 - 4 Ordynacji podatkowej (np. w sytuacji deklarowania przez stronę niskiej podstawy opodatkowania samochodu osobowego z uwagi na rzekome uszkodzenia pojazdu). Szybka reakcja organu podatkowego w momencie przyjmowania deklaracji podatkowej przyczyni się do bieżącego wyjaśniania wątpliwych kwestii i przyczyni się do ograniczenia zaniżania podstawy opodatkowania.

122. Kontrola podatkowa - pełnomocnik ogólny i pełnomocnik szczególny.

W związku z wprowadzeniem dwóch kategorii pełnomocników zachodzi konieczność wprowadzenia zmian dostosowawczych w dziale VI Kontrola podatkowa ustawy – Ordynacja podatkowa. Wobec wprowadzenia instytucji pełnomocnika ogólnego, którego zakresem działania może być też kontrola podatkowa instytucja reprezentanta w zakresie kontroli, uregulowana w art. 281a, staje się bezprzedmiotowa. Podatnik w toku kontroli będzie mógł być reprezentowany przez pełnomocnika ogólnego lub szczególnego.

Jednocześnie w związku ze zmianami w zakresie pełnomocnictwa i osoby wyznaczonej do reprezentowania kontrolowanego należy usystematyzować pojęcia dotyczące osoby kontrolowanego i jego reprezentantów. W razie ustanowienia pełnomocnika do kontroli podatkowej (ogólnego lub szczególnego) lub reprezentanta normy prawne zawarte w przepisach działu VI Kontrola podatkowa dotyczące kontrolowanego należy stosować odpowiednio do tego pełnomocnika lub reprezentanta. Wyjątek stanowią te uregulowania, które ze względu na ich charakter mogą odnosić się wyłącznie do kontrolowanego. Takie rozwiązanie wyeliminuje konieczność powtarzania każdorazowo w poszczególnych przepisach katalogu osób, których dotyczą.

123. Pełnomocnik na wypadek nieobecności w toku kontroli.

W celu uporządkowania terminologii, obecne pojęcie „osoby wskazywanej przez kontrolowanego jako reprezentanta w trakcie kontroli w czasie jego nieobecności" proponuje się zastąpić „pełnomocnikiem na wypadek nieobecności". Szczególną cechą tego rodzaju pełnomocnika funkcjonującego wyłącznie w zakresie kontroli podatkowej jest istnienie umocowania do działania tylko wtedy, gdy kontrolowany jest nieobecny. Ustanowienie „pełnomocnika na wypadek nieobecności" podobnie jak ustanowienie „osoby wskazywanej przez kontrolowanego jako reprezentanta w trakcie kontroli w czasie jego nieobecności" nie będzie objęte opłatą skarbową. Pobranie tej opłaty byłoby niezasadne, ponieważ ustanowienia „pełnomocnika na wypadek nieobecności" wymaga przepis prawa i jest ono obligatoryjne. Ponadto użycie w tym przepisie określenia „pełnomocnik na wypadek nieobecności" ma na celu wyłącznie uporządkowanie pojęć, a nie tworzenie nowej instytucji. Proponuje się również, aby takie osoby jak „członek zarządu, wspólnik, inna osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego lub prowadzenia jego spraw" gdy kontrolowanym jest osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej były określane

jako „reprezentant kontrolowanego", co odpowiada ich prawnemu umocowaniu do prowadzenia spraw wskazanych podmiotów.

Ponadto, należy sprecyzować, że czynności kontrolne dokonywane są w obecności pracowników kontrolowanego lub przywołanych świadków tylko wówczas gdy nie nastąpiła rezygnacja z prawa uczestniczenia w czynnościach kontrolnych.

124. Doprecyzowanie wyjątków od zakazu ponownego wszczynania kontroli podatkowej

Proponuje się doprecyzować, że zakaz ponownego wszczynania kontroli podatkowej w zakresie spraw rozstrzygniętych decyzją ostateczną nie dotyczy kontroli podatkowej niezbędnej dla przeprowadzenia postępowania w sprawie stwierdzenia nadpłaty. Celem proponowanego rozwiązania jest umożliwienie przeprowadzenia kontroli podatkowej, nawet jeżeli w zakresie kontrolowanego zobowiązania są wydane decyzje w sprawie stwierdzenia nadpłaty.

125. Możliwość wszczęcia kontroli przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia - na wniosek kontrolowanego.

Proponuje się doprecyzowanie, że wszczęcie kontroli podatkowej przed upływem 7 dni od dnia doręczenia zawiadomienia może nastąpić także na wniosek kontrolowanego. Rozwiązanie takie jest przewidziane w art. 79 ust. 5 ustawy z dnia 2 lipca 2004 r. o swobodzie działalności gospodarczej (Dz. U. z 2010 r. Nr 20, poz. 1447, z późn. zm.). Nie ma przeszkód, aby wyrażenie zgody lub złożenie wniosku, o których mowa wyżej nastąpiło w formie ustnej. W takim przypadku konieczne jest właściwe udokumentowanie złożenia wniosku lub wyrażenia zgody, ponieważ ma to znaczenie dla toku postępowania. Proponuje się, aby w razie wyrażenia zgody lub złożenia wniosku ustnie kontrolujący sporządzał adnotację.

126. Rozszerzenie katalogu przypadków niezawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej.

Przepisy art. 282c § 1 Ordynacji podatkowej określają przypadki, w których nie zawiadamia się o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej. Dotyczy to m. in. kontroli doraźnych. Proponuje się rozszerzenie katalogu przypadków niezawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli podatkowej o kolejne przypadki kontroli doraźnej ukierunkowanej na weryfikację wykonania obowiązków o charakterze rejestracyjnym i technicznym oraz dokonanie ustaleń faktycznych związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą. Kontrole w tym zakresie nie są uciążliwe i nie wymagają od podatnika/płatnika podejmowania pracochłonnych czynności.

a) Kontrola dotycząca sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej oraz kontrola dotycząca zasadności dokonania zwrotu nadpłaty w związku ze złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty.

Skuteczna kontrola dotycząca sprawdzenia zachowania warunków zawieszenia działalności gospodarczej może być przeprowadzona tylko bez zawiadomienia o zamiarze wszczęcia kontroli. Natomiast kontrola dotycząca zasadności dokonania zwrotu nadpłaty w związku ze złożeniem wniosku o stwierdzenie nadpłaty, bez zawiadomienia podatnika o zamiarze jej wszczęcia, ma na celu szybkie załatwienie wniosku o stwierdzenie nadpłaty i zwrot nadpłaty podatnikowi.

b) Kontrola w zakresie sprawdzenia stanu zatrudnienia, w związku ze sprawdzaniem prawidłowości wywiązywania się z obowiązków płatnika.

Ze względu na efektywność i skuteczność kontroli zawiadomienie o zamiarze wszczęcia kontroli należy wyłączyć w zakresie sprawdzenia stanu zatrudnienia, w związku ze sprawdzaniem prawidłowości wywiązywania się z obowiązków płatnika. Stan zatrudnienia

ma znaczenie przy opodatkowaniu osób fizycznych zryczałtowanym podatkiem dochodowym w formie ryczałtu od przychodów ewidencjonowanych lub karty podatkowej. Zmiana ma na celu ujawnianie tzw. zatrudnienia „na czarno".

c) Kontrola dotyczy sprawdzenia faktu prowadzenia działalności przez podmiot dokonujący zgłoszenia rejestracyjnego lub zarejestrowany w podatku od towarów i usług.

Kolejny przypadek obejmuje sprawdzenie faktu prowadzenia działalności przez podmiot dokonujący zgłoszenia rejestracyjnego w zakresie transakcji krajowych lub wewnątrzwspólnotowych lub zarejestrowany w podatku od towarów i usług. Konieczność skutecznego zapobiegania wejściu do systemu VAT i funkcjonowania w nim podmiotów fikcyjnych czy podmiotów ukierunkowanych na oszustwa podatkowe uzasadnia, aby organ podatkowy działał bez uprzedniego zawiadomienia.

127. Rozszerzenie zakresu kontroli bez obowiązku zawiadomienia o zamiarze jej wszczęcia.

Zastosowanie art. 282c § 2 Ordynacji podatkowej daje organowi kontrolnemu uprawnienie do rozszerzenia toczącej się kontroli tylko na inne okresy w tym samym podatku.
Proponuje się umożliwienie rozszerzenia zakresu kontroli bez obowiązku zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli także na inne podatki. Jednocześnie doprecyzowania wymaga, że nastąpi to, gdy nieprawidłowości stwierdzone w wyniku dokonanych już czynności kontrolnych mogą mieć wpływ na wysokość innych podatków. Taki sam warunek powinien stanowić podstawę do rozszerzenia zakresu kontroli bez obowiązku zawiadamiania o zamiarze wszczęcia kontroli na inne okresy rozliczeniowe w ramach podatku objętego dotychczasową kontrolą.
Proponowane rozwiązanie przyczyni się do sprawniejszego wszczęcia procedury kontrolnej w zakresie podatku nie objętego dotychczasową kontrolą, w odniesieniu do którego stwierdzono nieprawidłowości w toku prowadzonej kontroli.

128. Usprawnienie wszczęcia kontroli w stosunku do zakładu podmiotu zagranicznego.

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

Proponuje się, aby w przypadku, jeśli kontrolowanym jest zakład podmiotu zagranicznego upoważnienie do przeprowadzenia kontroli oraz legitymacja służbowa były okazywane osobie kierującej, nadzorującej lub w inny sposób mającej wpływ lub reprezentującej faktycznie prowadzoną na terytorium Polski działalność, a nie podatnikowi.

129. Zawieszenie kontroli w przypadku czasowego braku dokumentów związanych z przedmiotem kontroli.

W praktyce dość powszechnie występują przypadki, że przedsiębiorca lub podatnik jest obecny w trakcie kontroli, ale nie ma dokumentów, które są dopiero kompletowane celem okazania do kontroli. Przypadki, kiedy pomimo obecności wyżej wymienionych osób nie jest zapewniony dostęp do dokumentów związanych z przedmiotem kontroli uzasadnia zawieszenie kontroli do czasu umożliwienia przeprowadzenia czynności kontrolnych. Okres

zawieszenia kontroli nie będzie wliczany do czasu trwania kontroli. Wprowadzana instytucja zawieszenia w praktyce będzie stosowana także wobec przedsiębiorców.

130. Zmiany w kontroli „na legitymację".

a) Modyfikacja terminu przewidzianego na doręczenie upoważnienia do wszczęcia kontroli po okazaniu legitymacji służbowej.

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

b) Uwzględnienie niezależnego od organu opóźnienia w doręczeniu upoważnienia do przeprowadzenia kontroli w przypadku kontroli „na legitymację".

Jeśli kontrolowany celowo unika kontaktu z organem podatkowym, niedoręczenie upoważnienia w terminie 3 dni może obecnie skutkować nieuznaniem za dowód zebranych dokumentów (art. 284a § 3 Ordynacji podatkowej). Z wymienionych względów obowiązujące aktualnie ograniczenie czasowe może niweczyć czynności organu podatkowego dokonane w toku kontroli. Należy więc wyłączyć sytuację, gdy opóźnienie w doręczeniu powstało z przyczyn niezależnych od organu.

131. Odstąpienie od doręczania kontrolowanemu załączników do protokołu kontroli w postaci fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego.

Obecny obowiązek sporządzania i doręczania kontrolowanemu kopii wszystkich załączników do protokołu kontroli, w tym dokumentów udostępnionych przez samego kontrolowanego, jest rozwiązaniem nieracjonalnym pod względem ekonomicznym. W związku z tym proponuje się, aby egzemplarz protokołu doręczany kontrolowanemu nie obejmował fotokopii, odpisów i wydruków z akt, ksiąg oraz innych dokumentów udostępnionych przez kontrolowanego, co wymaga wzmiankowania w protokole kontroli. Przyjęcie takiego rozwiązania umożliwi doręczenie protokołu kontroli w formie elektronicznej.

132. Kontrola w siedzibie organu w razie złych warunków lokalowych u kontrolowanego.

W praktyce zdarzają się przypadki udostępniania kontrolującym przez kontrolowanych na potrzeby kontroli pomieszczeń zagrzybionych, niedoświetlonych, nieogrzewanych zimą lub umiejscowionych w holu, na korytarzu czy innym miejscu ogólnie dostępnym. Wprowadzenie zastrzeżenia, że w opisanej sytuacji zgoda kontrolowanego, o której mowa w art. 285b Ordynacji podatkowej, na prowadzenie kontroli w siedzibie organu podatkowego nie jest wymagana zapobiegnie powstawaniu sytuacji konfliktowych i umożliwi efektywne prowadzenie kontroli.

133. Zakończenie kontroli wszczętej przez organ niewłaściwy miejscowo.

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

134. Doprecyzowanie skutków niedopełnienia przez kontrolowanego obowiązku zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej.

Obecnie niedopełnienie przez kontrolowanego obowiązku zawiadomienia organu podatkowego o każdej zmianie swojego adresu, dokonanej w ciągu 6 miesięcy od dnia zakończenia kontroli podatkowej, skutkuje tym, że postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego uznaje się za doręczone pod adresem, pod który doręczono protokół kontroli (art. 291b Ordynacji podatkowej). Proponuje się ująć ogólnie, że jest to adres dotychczasowy, co usunie ewentualne wątpliwości.

135. Dostęp przełożonych pracownika organu do informacji uzyskiwanych z banków i innych instytucji finansowych.

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

136. Określenie zasad udostępnienia informacji pochodzących z banków i innych instytucji finansowych.

Ze względu na sformułowanie w art. 299 § 1 Ordynacji podatkowej, że udostępnieniu przez organy podatkowe podlegają informacje zawarte „w aktach spraw podatkowych" powstają wątpliwości, czy podlegają także udostępnieniu informacje podatkowe, o których mowa w rozdziale 11 działu III ww. ustawy, w tym uzyskane z banków. Chodzi w tym przypadku o informacje znajdujące się w szeroko rozumianych aktach, a nie aktach konkretnej sprawy podatkowej.
W celu usunięcia tych wątpliwości proponuje się wprowadzenie przepisu stanowiącego podstawę do udostępniania informacji podatkowych, o których mowa w rozdziale 11 działu III Ordynacji podatkowej, na zasadach określonych w przepisach działu VII *Tajemnica skarbowa.*

137. Przyznanie prawa występowania o informacje zawarte w aktach spraw podatkowych administracyjnym organom egzekucyjnym.

Proponuje się przyznanie prawa występowania o informacje zawarte w aktach spraw podatkowych również administracyjnym organom egzekucyjnym, na wzór regulacji przyznającej takie uprawnienie komornikom sądowym w związku z toczącym się postępowaniem egzekucyjnym lub zabezpieczającym (art. 299 § 3 pkt 8 Ordynacji podatkowej).

W przypadku administracyjnych organów egzekucyjnych nieuzasadnione jest uprzywilejowanie komorników sądowych egzekwujących należności cywilnoprawne, podczas gdy administracyjne organy egzekucyjne egzekwują należności o charakterze publicznoprawnym. Zauważyć należy, iż egzekucję administracyjną prowadzą również, oprócz naczelników urzędów skarbowych, inne organy wymienione w art. 19 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji - prezydenci miast, dyrektorzy oddziałów ZUS, dyrektorzy izb celnych, przewodniczący organu orzekającego w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych, dyrektorzy oddziałów regionalnych Wojskowej Agencji Mieszkaniowej, a także organy określone w odrębnych ustawach, np. w ustawie z 13 września 1996 r. o utrzymaniu porządku i czystości w gminach (Dz. U. z 2012 r. poz. 391, z późn. zm.) – wójt burmistrz, prezydent miasta lub zarząd związku międzygminnego, w ustawie z 19 czerwca 2009 r. o pomocy państwa w spłacie niektórych kredytów mieszkaniowych udzielonych osobom, które utraciły pracę (Dz. U. Nr 115, poz. 964) – starostowie.

Należy również zauważyć, że wprawdzie art. 299 § 2 Ordynacji podatkowej umożliwia organom podatkowym udostępnianie informacji wynikających z akt spraw podatkowych na zasadach określonych w odrębnych przepisach, niemniej ustawa o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (art. 36) nie stanowi wystarczającej podstawy prawnej do żądania przez administracyjne organy egzekucyjne informacji zawartych w aktach spraw podatkowych. Uwzględniając zatem szczególną ochronę informacji zawartych w aktach spraw podatkowych oraz zamknięty katalog podmiotów określony w art. 299 Ordynacji podatkowej, nieuprawniona jest rozszerzająca interpretacja tego przepisu, na podstawie której administracyjnym organom egzekucyjnym udostępnia się ww. informacje. Zasadne jest więc zagwarantowanie tym organom prawa występowania o udostępnienie tych informacji, analogicznego do prawa przyznanego komornikom sądowym.

138. Wydanie zaświadczenia przed doręczeniem decyzji kończącej postępowanie podatkowe.

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

139. Uzupełnienie treści zaświadczenia o stanie zaległości podatkowych o wykazywanie odsetek za zwłokę od zaliczek.

Aktualnie w zaświadczeniu stwierdzającym stan zaległości podatkowych nie są wykazywane odsetki za zwłokę od zaliczek na podatek. Z przepisu art. 53a § 1 ustawy - Ordynacja podatkowa wynika, że w przypadkach w nim określonych odsetki za zwłokę są określane w odrębnej decyzji. Po zakończeniu roku podatkowego zaległość podatkowa z tytułu zaliczek

nie jest określana, ponieważ nie może być już dochodzona. Określenie w decyzji samych odsetek za zwłokę powoduje, że te odsetki są świadczeniem samodzielnym i dlatego powinny być wykazywane w treści zaświadczenia stwierdzającego stan zaległości podatkowych.

140. Zaświadczenie o wysokości zobowiązania zabezpieczonego hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym dla dłużnika rzeczowego.

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

141. Zaświadczenie o wysokości zaległości podatkowych rozwiązanej spółki cywilnej na żądanie byłego wspólnika tej spółki.

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

142. Zaświadczenie o wysokości dochodu lub obrotu podatnika na wniosek wstępnych, zstępnych i małżonka, którzy uprawdopodobnią, że mogą być spadkobiercą.

W obecnych przepisach Ordynacji podatkowej brak jest podstawy prawnej do wydania zaświadczenia o wysokości obrotu lub dochodu spadkodawcy, natomiast spadkobiercy ubiegający się o świadczenia socjalne obowiązani są wykazywać dochody członków rodzin.
W związku z powyższym, proponuje się, aby w razie śmierci podatnika, na wniosek jego wstępnych, zstępnych lub małżonka, organ podatkowy wydawał zaświadczenie o wysokości dochodu lub obrotu podatnika. Warunkiem wydania zaświadczenia byłoby uprawdopodobnienie, że ww. osoby mogą być spadkobiercami.

143. Zmiany w ustawie o księgach wieczystych i hipotece.

Proponuje się wprowadzenie zasady, zgodnie którą Skarb Państwa zachowuje swoją "pozycję w kolejce" dokonanych wpisów o ustanowieniu hipoteki w przypadku, gdy nastąpiła zmiana podstawy dokonania wpisu np.: wpis o ustanowieniu hipoteki dokonany na podstawie decyzji o zabezpieczeniu lub decyzji I-instancyjnej zastąpiony zostaje przez decyzję ostateczną lub tytuł wykonawczy. Kolejność wpisu ma zasadnicze znaczenie dla skuteczności prowadzenia egzekucji z nieruchomości, a tym samym możliwości efektywnego zaspokojenia należności Skarbu Państwa z tak ustanowionego zabezpieczenia. Jedynym ograniczeniem możliwości zachowania "miejsca w kolejce" powinna być tożsamość przedmiotu zabezpieczenia określana rodzajem podatku i okresem, za jaki jest należny.

144.Zmiany w ustawie o kontroli skarbowej.

a) Wyłączenie z zakresu kontroli skarbowej rozpoznawania, wykrywania, zapobiegania i zwalczania przestępstw i wykroczeń przeciwko prawom własności intelektualnej.

Realizacja zadań organów kontroli skarbowej w powyższym zakresie może następować wyłącznie w toku postępowania kontrolnego prowadzonego w zakresie kontroli rzetelności deklarowanych podstaw opodatkowania oraz prawidłowości obliczania i wpłacania podatków stanowiących dochód budżetu państwa, ujawniania i kontroli niezgłoszonej do opodatkowania działalności gospodarczej, kontroli źródeł pochodzenia majątku oraz przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych. Mając na uwadze podstawowy cel i charakter postępowań kontrolnych ww. zakresie jednoczesna realizacja zadania w postaci wykrywania naruszeń praw własności intelektualnej jest w znacznym stopniu utrudniona. Po pierwsze typowanie podmiotów do kontroli odbywa się na podstawie analizy ryzyka podatkowego, stąd organy kontroli skarbowej nie posiadają na etapie działań analitycznych wiarygodnych informacji o ewentualnych naruszeniach praw własności intelektualnej. Zwalczanie naruszeń praw własności intelektualnej odbywa się w postępowaniu administracyjnym, w którym kontrolujący mają ograniczone możliwości prawne weryfikacji m.in. legalności oprogramowania używanego do prowadzenia działalności gospodarczej. Do postępowania kontrolnego stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, która nie przewiduje uprawnień procesowych w tym zakresie. W szczególności kontrolujący nie mogą dokonać czynności przeszukania urządzeń, na których zainstalowane jest nielegalne oprogramowanie z uwagi na treść art. 288 § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Ponadto organy kontroli skarbowej nie posiadają uprawnień procesowych Policji ścigania sprawców naruszeń praw własności intelektualnej oraz dokonywania zabezpieczenia dowodów.

b) Wydawanie przez organy kontroli skarbowej decyzji o zabezpieczeniu na majątku podatnika.

Proponuje się rozszerzyć zakres przedmiotowy art. 24 ustawy o kontroli skarbowej i umożliwić organom kontroli skarbowej wydawanie w toku postępowania kontrolnego decyzji o zabezpieczeniu na majątku podatnika. W aktualnym stanie prawnym organ kontroli skarbowej prowadząc postępowanie wymiarowe, w sytuacji, gdy wystąpią przesłanki określone w powołanym wyżej przepisie, obowiązane są do wystąpienia ze stosownym wnioskiem do naczelnika urzędu skarbowego lub naczelnika urzędu celnego. Powyższa procedura powoduje zbędne przedłużenie czasu reakcji na działania podatnika, które mogą utrudnić zabezpieczenie na majątku podatnika zobowiązań podatkowych. Skoro wymiaru podatku dokonuje dyrektor urzędu kontroli skarbowej, racjonalne jest, aby ten sam organ podejmował także decyzję w przedmiocie zabezpieczenia.

c) Przyznanie organom kontroli skarbowej kompetencji do blokowania rachunków bankowych.

Proponuje się przyznanie organom kontroli skarbowej kompetencji do blokowania rachunków bankowych. Prawo to przysługiwałoby Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej oraz dyrektorom urzędów kontroli skarbowej w związku z podjętym postępowaniem przygotowawczym wobec podmiotów występujących o nienależny zwrot podatku bądź nie odprowadzających podatku VAT lub podatku akcyzowego. Środek ten byłby stosowany w następujących okolicznościach:

- organ kontroli skarbowej posiada uprawdopodobnione informacje o posługiwaniu się rachunkiem bankowym w związku z popełnianiem przestępstw, o których mowa w art. 54, art. 55, art. 56 i art. 76 ustawy Kodeks karny skarbowy,

– kwota uszczuplonej lub narażonej na uszczuplenie należności publicznoprawnej przekracza pięćdziesięciokrotną wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę określonego na podstawie przepisów szczególnych.

Blokada rachunku bankowego następowałaby w drodze postanowienia na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące od dnia jego doręczenia. Na powyższe postanowienie przysługiwałoby zażalenie do Generalnego Inspektora Kontroli Skarbowej.

W postanowieniu organ kontroli skarbowej określałby zakres, sposób i termin blokady rachunku, a w uzasadnieniu okoliczności, z których wynika konieczność blokady rachunku bankowego.

d) Wszczęcie postępowania kontrolnego „na legitymację".

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

e) Zmiany dostosowawcze do zmian w Ordynacji podatkowej.

• Konsekwencją uchylenia art. 281a Ordynacji podatkowej powinna być zmiana w art. 13 ust. 5 ustawy o kontroli skarbowej .

• W związku z proponowanymi zmianami art. 284a Ordynacji podatkowej , proponuje się zastąpienie obecnego 3-dniowego terminu przewidzianego na doręczenie upoważnienia do przeprowadzenia kontroli podatkowej po okazaniu legitymacji służbowej terminem 3 dni roboczych.

• W celu ujednolicenia zasad postępowania organów podatkowych i organów kontroli skarbowej proponuje się dokonać w art. 13b ust. 1 ustawy o kontroli skarbowej analogicznych zmian jak w art. 274c Ordynacji podatkowej.

• Wprowadzeniu do Ordynacji podatkowej nowego przepisu uprawniającego organ podatkowy do żądania od podatnika wyciągu z ksiąg podatkowych oraz dowodów księgowych zapisanych w edytowalnej formie elektronicznej powinno towarzyszyć równoczesne przyznanie w ustawie o kontroli skarbowej takich samych uprawnień organom kontroli skarbowej.

• Proponowane w Ordynacji podatkowej rozwiązanie, aby przesłanką nienaliczania odsetek za zwłokę było opóźnienie w wydaniu, a nie doręczeniu, decyzji powinno znaleźć swoje odpowiednie odzwierciedlenie na gruncie przepisów o kontroli skarbowej.

• W związku z zapewnieniem organom podatkowym szerszego dostępu do informacji pochodzących z banków i innych instytucji finansowych od posiadanych obecnie przez organy kontroli skarbowej analogiczne uprawnienia należy przyznać organom kontroli skarbowej.

• W celu doprecyzowania terminu płatności kary pieniężnej, o której mowa w art. 43a ustawy o kontroli skarbowej, proponuje się aby w/w termin wynosił 14 dni od dnia doręczenia decyzji. Ponadto w celu podniesienia efektywności pozyskiwania informacji oraz usprawnienia postępowania kontrolnego proponuje się, aby nieudzielanie przez instytucje finansowe w wyznaczonym terminie informacji, o których mowa w art. 33 ustawy o kontroli skarbowej lub bezzasadna odmowa udzielenia tych informacji Generalnemu Inspektorowi Kontroli Skarbowej albo dyrektorowi urzędu kontroli skarbowej powodowało nałożenie kary pieniężnej, o której mowa w art. 43a ustawy o kontroli skarbowej. Podobne rozwiązanie, z sankcją w postaci kary porządkowej, jest proponowane w Ordynacji podatkowej.

145. Zmiany w ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych.

Zgodnie z art. 30 § 5 ustawy – Ordynacja podatkowa, przepisów tej ustawy dotyczących odpowiedzialności płatnika nie stosuje się, jeżeli odrębne przepisy stanowią inaczej albo jeżeli podatek nie został pobrany z winy podatnika. Obecnie mają miejsce przypadki, gdy notariusze, zachowując należytą staranność przy wykonywaniu obowiązków płatnika, nie są w stanie uniknąć błędów w prawidłowym poborze podatku od podatku od czynności cywilnoprawnych, w szczególności ze względu na konieczność stosowania przepisów o podatku od towarów i usług, których interpretacja urzędowa ulega zmianie. W praktyce występują także przypadki (sygnalizowane przez organy podatkowe), w których podatek nie został pobrany przez płatnika nie z winy płatnika, czy podatnika, a np. z winy strony czynności cywilnoprawnej niebędącej podatnikiem.

Istnieje potrzeba uregulowania odpowiedzialności notariuszy, jako płatników podatku od czynności cywilnoprawnych w sposób szczególny, aby nie ponosili odpowiedzialności za niepobrany podatek lub pobrany w wysokości niższej od należnej w tych przypadkach, gdy przyczyna niepobrania należnego podatku nie leży po ich stronie.

146. Zmiana dostosowawcza w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej.

Konsekwencją zmiany w art. 284a § 2 Ordynacji podatkowej będzie zmiana dostosowawcza w ustawie o swobodzie działalności gospodarczej polegająca na zastąpieniu terminem 3 dni roboczych obecnego 3-dniowego terminu przewidzianego na doręczenie upoważnienia do wszczęcia kontroli po okazaniu legitymacji służbowej.

147. Zmiany dostosowawcze w ustawie o opłacie skarbowej.

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

W związku z proponowanym zmianami w zakresie pełnomocnictw proponuje się wyłączyć od opłaty skarbowej złożenie dokumentu stwierdzającego udzielenie pełnomocnictwa ogólnego. Analogiczna sytuacja występuje w przypadku aktualnie obowiązujących e-pełnomocnictw do podpisywania deklaracji. Wyłączenie to będzie stanowić zachetę do składania pełnomocnictw ogólnych i tym samym do upowszechnienia elektronicznych form kontaktu z organami podatkowymi.
Ponadto nie będzie objęte opłatą skarbową ustanowienie „pełnomocnika na wypadek nieobecności" podobnie jak obecnie ustanowienie „osoby wskazywanej przez kontrolowanego jako reprezentanta w trakcie kontroli w czasie jego nieobecności". Pobranie tej opłaty byłoby niezasadne, ponieważ ustanowienia „pełnomocnika na wypadek nieobecności" wymaga przepis prawa i jest ono obligatoryjne.

148. Zmiany w ustawie o podatku od towarów i usług.

a) Ujednolicenie właściwości miejscowej.

Zgodnie z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub podmiotu wymienionego w art. 133 § 2 Ordynacji podatkowej. Szczególne zasady określania właściwości miejscowej obowiązują na gruncie ustawy o podatku od towarów i usług (art. 3). Według tych zasad właściwym dla

podatnika organem podatkowym jest naczelnik urzędu skarbowego właściwy ze względu na miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług (art. 3 ust. 1).
Jeśli miejsce wykonywania czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług nie pokrywa się z miejscem zamieszkania podatnika (adresem siedziby), to w zakresie VAT i PIT (CIT) podatnik rozlicza się w różnych urzędach skarbowych. Sytuacja ta nie jest korzystna zarówno dla podatnika, jak i dla organu podatkowego.

Proponuje się wprowadzenie zmian legislacyjnych zmierzających do ustalenia właściwości miejscowej jednego urzędu skarbowego dla jednego podatnika bez względu na rodzaj podatku. Unifikacja obejmie PIT (z wyjątkiem karty podatkowej), CIT i VAT. Dla osób fizycznych (bez względu na to czy prowadzą działalność gospodarczą czy nie) urzędem właściwym miejscowo powinien być urząd właściwy według adresu miejsca zamieszkania, a dla pozostałych podmiotów według adresu siedziby.
Korzyści płynące z wprowadzenia proponowanego rozwiązania:
1) Gromadzenie wszystkich danych podatkowych w jednym miejscu, które mają wpływ na szybkość rozpatrywania spraw, takich jak: wnioski o ulgi uznaniowe – w przypadku wniosków dotyczących różnych zobowiązań (zaległości) podatkowych gromadzenie i analiza materiału dowodowego w jednym urzędzie skarbowym, co przyczyni się do szybkości załatwienia wniosków, oszczędności związanych z czynnościami i kosztami urzędu jak również podatnika; wydawanie zaświadczeń m.in. o niezaleganiu, obrotach, dochodach (nie zachodzi konieczność występowania do innych urzędów skarbowych).
2) Efektywniejszy nadzór urzędu skarbowego nad działalnością podatnika:
- efektywniejsze typowanie podmiotów do kontroli w ramach ryzyka zewnętrznego;
- prowadzenie kontroli podatkowych w zakresie VAT i PIT przez jeden organ a tym samym zmniejszenie nakładów i czasochłonności postępowań kontrolnych wpływające również na szybkość postępowań podatkowych, nie zachodzi konieczność podwójnej analizy dokumentacji podatkowej (jeden protokół z kontroli, jednolita ocena tego samego materiału dowodowego);
- porównywanie obrotów i kosztów (zakupy na podstawie deklaracji VAT w celu sprawdzenia płatności zaliczek w ciągu roku).
3) Skuteczne pobieranie, ewidencjonowanie podatków i wykonanie zobowiązań podatkowych:
- zwiększenie szybkości i efektywności egzekucji, z uwagi na możliwość pełnego ustalenia stanu majątkowego, bez konieczności występowania do innych urzędów i przesyłania tytułów wykonawczych do realizacji np. z miejsca prowadzenia działalności do miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika;
- zwiększenie szybkości realizacji zaległości podatkowych w przypadku zwrotów/nadpłat a jednocześnie posiadania zaległości z innych tytułów podatkowych, możliwość szybkiego przeksięgowania.
4) Podatnik wszelkie sprawy w zakresie PIT (z wyjątkiem karty podatkowej), CIT i VAT załatwi w jednym urzędzie, co spowoduje nie tylko zmniejszenie jego kosztów i czasu przy załatwianiu wszelkich spraw podatkowych, ale i pośrednio urzędu (który nie będzie musiał występować o informacje do innych organów).
5) Właściwość podatkowa w jednym urzędzie skutkować będzie poprawą wizerunku całej administracji podatkowej.
6) Uniknięcie problemów z ustalaniem właściwości miejscowej, w tym sporów o właściwość.

Realizacja proponowanej koncepcji wymaga zmian w zakresie właściwości miejscowej w ustawie o podatku od towarów i usług. Zmiana tej ustawy pozwoli na zastosowanie generalnej zasady wynikającej z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej, tj. określenie

właściwości miejscowej naczelnika urzędu skarbowego w zakresie podatku od towarów i usług według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika.

b) Kompleksowa właściwość naczelnika urzędu celnego do wymiaru i zwrotu nadpłaty VAT z tytułu importu.

Sprawy dotyczące podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów pozostają generalnie we właściwości urzędów celnych. Jedynie w sprawach dotyczących ulg w spłacie zobowiązań podatkowych w podatku oraz zwrotu nadpłaty podatku właściwy jest naczelnik urzędu skarbowego (art. 39 ustawy o podatku od towarów i usług).
Skoro wymiaru podatku od towarów i usług z tytułu importu towarów dokonuje naczelnik urzędu celnego, racjonalne jest, aby ten sam organ określał nadpłatę i ją rozdysponowywał zgodnie z zasadami określonymi w Ordynacji podatkowej. Przedmiotowa zmiana zlikwiduje dualizm organów podatkowych zaangażowanych w proces związany z określaniem podatku i zwrotem nadpłat oraz usprawni postępowanie w tym zakresie i przyśpieszy moment zwrotu ewentualnej nadpłaty.
W związku z treścią art. 40 ustawy o podatku od towarów i usług przed rozstrzygnięciem kwestii zwrotu nadpłaty urząd celny powinien uzyskać od urzędu skarbowego informację, czy kwota nadpłaconego w imporcie podatku pomniejszyła kwotę podatku należnego.

149. Zmiana dostosowawcza w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

Proponuje się wprowadzenie w ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji regulacji prawnej umożliwiającej zapłatę kosztów egzekucyjnych przez dłużnika rzeczowego. Jest to zmiana dostosowawcza do zmiany proponowanej w Ordynacji podatkowej tj. *wygaśnięcie zobowiązania poprzez zapłatę dokonaną przez dłużnika rzeczowego.*
Brak możliwości zapłaty kosztów postępowania egzekucyjnego zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym przez dłużnika rzeczowego niweczyć będzie cel wprowadzenia ww. regulacji w Ordynacji podatkowej, powodować bowiem będzie konieczność skierowania egzekucji do obciążonego przedmiotu, mimo że dłużnik rzeczowy dobrowolnie dokona zapłaty zabezpieczonego zobowiązania podatkowego.

150. Przepisy przejściowe.

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

b) W zakresie przedawnienia proponuje się, aby nowe przepisy miały zastosowanie do zobowiązań podatkowych istniejących w dniu wejścia w życie ustawy.

c) W celu zachowania zasad odpowiedzialności osób trzecich wedle stanu prawnego obowiązującego w dacie powstania zaległości podatkowych proponuje się wprowadzenie przepisu przejściowego.

d) W zakresie pełnomocnictw proponuje się, aby pełnomocnictwa złożone przed dniem wejścia w życie ustawy były traktowane jako pełnomocnictwa szczególne.

e) Osoba upoważniona do reprezentowania kontrolowanego, o której mowa w art. 281a § 1 Ordynacji podatkowej, ustanowiona na podstawie dotychczasowych przepisów i

reprezentująca kontrolowanego w toku kontroli, po wejściu w życie ustawy będzie traktowana do czasu zakończenia kontroli jak pełnomocnik szczególny.

f) W zakresie ujednolicenia właściwości miejscowej proponuje się aby:

- postępowania podatkowe i kontrole podatkowe, czynności sprawdzające oraz zwroty podatku VAT oraz wszystkie inne sprawy zainicjowane przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, podlegały załatwieniu przez naczelników urzędów skarbowych właściwych w zakresie podatku od towarów i usług na podstawie przepisów, w brzmieniu obowiązującym przed dniem wejścia w życie projektowanych zmian,
- przeniesienie danych rejestracyjnych podatników do ewidencji naczelnika urzędu skarbowego ustalonego według nowych przepisów nastąpiło z urzędu (bez konieczności składania zgłoszeń aktualizacyjnych).

151. Przepisy końcowe.

Przewiduje się, że ustawa wejdzie w życie z dniem 1 lipca 2014 roku, za wyjątkiem przepisów dotyczących Rejestru Zastawów Skarbowych, które wejdą w życie z dniem 1 lipca 2015 r. oraz przepisów dotyczących instytucji pełnomocnictwa ogólnego (także zawartych poza nowym rozdziałem 3a Pełnomocnictwo działu IV Ordynacji podatkowej), które wejdą w życie z dniem 1 stycznia 2016 roku.

Zmiany dotyczące Rejestru Zastawów Skarbowych oraz część zmian dotyczących pełnomocnictwa ogólnego wymaga stworzenia ram technicznych i organizacyjnych w celu przygotowania się administracji podatkowej do funkcjonowania Rejestru oraz nowej instytucji pełnomocnictwa ogólnego. Stąd w powyższym zakresie konieczne jest dłuższe vacatio legis.

(Podpis dyrektora lub zastępcy dyrektora
Departamentu projektującego)

ZASTĘPCA DYREKTORA
Departamentu Polityki Podatkowej
Włodzimierz Gurba
30.04.13

DYREKTOR DEPARTAMENTU
Polityki Podatkowej
Cezary Krysiak
30.04.13

ZASTĘPCA DYREKTORA
Departamentu Prawnego
Renata Łucko

Paweł Zagożdżon
Główny specjalista
Departament Polityki Podatkowej
Wydział Ogólnego Prawa Podatkowego
tel. (22) 694-44-90