

Warszawa, 7 września 2018 r.  
KL/316/145/1394/PP/2018

Pan  
**Piotr Nowak**  
Podsekretarz Stanu  
Ministerstwo Finansów

Szanowny Panie Ministrze,

w odpowiedzi na pismo z dnia 20 lipca 2018 r. znak SP5.8010.15.2017, kierujące do konsultacji społecznych projekt ustawy Ordynacja podatkowa (numer w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów – UD 409), przekazuję uwagi Konfederacji Lewiatan.

Z poważaniem,



Henryka Bochniarz  
Prezydent Konfederacji Lewiatan

Do wiadomości:

**Pan Paweł Gruza** – Podsekretarz Stanu w Ministerstwie Finansów

member of  **BUSINESSEUROPE**



**Uwagi Konfederacji Lewiatan do projektu ustawy Ordynacja podatkowa (numer w wykazie prac legislacyjnych Rady Ministrów – UD 409)**

1. **Art. 13 pkt 4** – definicja deklaracji jest zbudowana na zasadzie *ignotum per ignotum*, gdzie deklaracją są również zeznania itp. – de facto nie zawiera więc ona definicji samej deklaracji, lecz stwierdza jakie dokumenty są także deklaracjami; nie spełnia więc wymogu poprawnie skonstruowanej definicji opisowej.
2. **Art. 13 pkt 16** – konstrukcja definicji ulgi wskazuje, iż ulgą jest także odliczenie kosztu uzyskania przychodów, tymczasem jest to taki sam element konstrukcyjny podatku jak obniżenie kwoty podatku należnego o podatek naliczony, podobnie rzecz się ma z naliczonym podatkiem akcyzowym.

Proponujemy aby przepis miał brzmienie:

*ulgach podatkowych – rozumie się przez to przewidziane w przepisach prawa podatkowego zwolnienia, odliczenia, obniżki, których zastosowanie powoduje obniżenie podstawy opodatkowania lub wysokości podatku, z wyjątkiem odliczeń stanowiących element konstrukcji podatku.*

3. **Art. 15** – krytycznie oceniamy usunięcie – w porównaniu do projektu zaprezentowanego przez Komisję Kodyfikacyjną Ogólnego Prawa Podatkowego z dnia 6 października 2017 r. – zasady statuującej zakaz nadużycia prawa przez organy podatkowe.

W projekcie Komisji zasada ta miała mieć brzmienie „*Organy podatkowe nie nadużywają prawa przez działanie niezgodne z celem przepisów prawa*”. Obecnie zaś wprowadzono zapis, iż „*Ustalając treść przepisów prawa podatkowego, organy podatkowe uwzględniają konstrukcję podatku, którego przepisy te dotyczą*”.

Postulujemy przywrócenie pierwotnej propozycji zakazu nadużywania prawa przez organy podatkowe. Jej usunięcie stoi bowiem w sprzeczności z postulowaną i wyrażaną w uzasadnieniu do Ordynacji podatkowej zmianą relacji podatnik – organ podatkowy, czy szerzej aparat skarbowy. Skoro w założeniu relacje te mają zmierzać ku relacjom bardziej partnerskim, opartym na zaufaniu, to podatnikom (czy szerzej, jak ujmuje to nowa Ordynacja podatkowa, zobowiązany), winna być udzielona ochrona w postaci klauzuli nadużycia prawa przez organy podatkowe.

W praktyce obrotu gospodarczego wielokrotnie spotkać się można z takimi działaniami organów podatkowych, które wprawdzie są legalne, ale jednak wykorzystywane są przez organy podatkowe do osiągnięcia celów niezgodnych z zasadami zaufania podatnika do organów państwa. Jako przykład można wskazać m.in. wszczynanie postępowań w sprawach o przestępstwa lub wykroczenia skarbowe tuż przed upływem terminu przedawnienia (co zostało wskazane w Raporcie na temat stosowania art. 70 § 6 pkt 1 ustawy Ordynacja podatkowa w praktyce państwowych organów podatkowych oraz organów kontroli skarbowych sporządzonym przed kancelarię GWW na zlecenie Konfederacji Lewiatan). Kolejnym z przejawów nadużywania prawa przez organy podatkowe jest wszczynanie



kontroli podatkowych i postępowań podatkowych w kilka lat po zakończeniu roku podatkowego co pozwala na tzw. hodowanie odsetek za zwłokę.

Dodatkowym argumentem przemawiającym za koniecznością ujęcia w Ordynacji podatkowej zakazu nadużycia prawa przez organy podatkowe jest istniejąca zarówno w obecnej, jak i w projektowanej ustawie klauzula unikania opodatkowania. Symetryczność traktowania obu stron stosunku podatkowoprawnego wymaga, aby obie strony podlegały analogicznym ograniczeniom co do nadużywania przysługujących im praw.

Proponujemy nadanie art. 15 Ordynacji podatkowej brzmienia „*Organy podatkowe nie nadużywają prawa przez działanie niezgodne z celem przepisów prawa*”.

4. **Art. 19** – w obecnym brzmieniu przepis ten jest pozbawiony treści normatywnej, gdyż w przepisach prawa podatkowego nie istnieją przepisy wprost uzależniające konsekwencje podatkowe od wystąpienia dobrej wiary po stronie podatnika.

Proponujemy, aby zasadę tę wprowadzić w odniesieniu do art. 35 § 1, tj. wprowadzenie reguły, iż przepis ten nie ma zastosowania w sytuacji, w której podatnik działał w dobrej wierze. Dobra wiara powinna zostać zdefiniowana jako błędne przypuszczenie, iż podatnik nie działa sprzecznie w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, o ile owo błędne przypuszczenie w danych okolicznościach sprawy uznać należy za usprawiedliwione.

Alternatywnie do rozważenia pozostaje wprowadzenie definicji złej wiary – bądź to jako świadomego działania co do sprzeczności w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu, albo niedołożenie należytej staranności co do możliwości rozpoznania przedmiotu lub celu ustawy podatkowej lub jej przepisu, bądź też – opierając się na definicjach TSUE wypracowanych w zakresie VAT – jako sytuację, w której obiektywne przesłanki wskazują, że podatnik wiedział lub powinien był wiedzieć, że osiągnięcie korzyści podatkowej nastąpiło w sposób sprzeczny w danych okolicznościach z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej lub jej przepisu.

Dobra i zła wiara winny być również uwzględnione przy stosowaniu wzorca rozsądnego działania i weryfikacji, czy w danej sytuacji mamy do czynienia z działaniem sztucznym. Podatnik działając w sposób sztuczny (która to sztuczność jest odnoszona do wzorca), może być jednak uprawniony do osiągnięcia korzyści podatkowej w sytuacji gdy jego sposób działania może być uznany za sztuczny (poprzez porównanie z wzorcem), ale w danych okolicznościach ta „sztuczność” byłaby usprawiedliwiona ze względu na specyficzne okoliczności transakcji.

Zmiany zaproponowane powyżej mają szczególne znaczenie dla mniejszych podatników, nie dysponujących rozbudowanymi zasobami analityczno - doradczymi. Dla tego rodzaju podatników bardzo trudne może być zdekodowanie „przedmiotu lub celu ustawy podatkowej” w sytuacji, gdy literalna wykładnia przepisów pozwala na optymalizację wysokości zobowiązania podatkowego. Takie rozwiązanie nie sprzeciwiałoby się także celom dyrektywy ATAD. Zabezpieczenie bezpieczeństwa prawnego małym podatnikom nie narusza bowiem zasady minimalnego poziom ochrony przed agresywnym planowaniem podatkowym na rynku wewnętrznym. Działanie w dobrej wierze małego



podatnika stosującego wprost przepisy podatkowe przy zastosowaniu wykładni literalnej nie może być bowiem uznane, za praktykę unikania opodatkowania w UE, której przeciwdziałać ma dyrektywa.

Kolejne zagadnienie, które budzi wątpliwości to przesłanki wzruszenia domniemania dobrej wiary. Domniemanie z art. 19 ma charakter wzruszalny w oparciu o generalną klauzulę „powodu, aby uważać inaczej”. Podstawy wzruszalności są więc niedookreślone, bardzo szerokie, wręcz nieograniczone.

Podstawy wzruszalności należy rozpatrywać w dwóch sytuacjach: w pierwszej gdy inne przepisy przewidują skutki dotyczące zachowania dobrej wiary, których aktualnie nie ma, ale postulujemy wprowadzenie tego rodzaju przepisu poprzez modyfikację art. 35 § 1 - zgodnie z tym co opisano powyżej, i w drugiej gdy pozostawimy przepis art. 19 jako samodzielny przepis normotwórczy.

Odnosząc się do pierwszej sytuacji należy stwierdzić, że wzruszenie domniemania powinno wynikać bezpośrednio z istnienia zdefiniowanej „dobrej wiary” lub „złej wiary” wg rozumienia przedstawionego powyżej. A zatem domniemanie dobrej wiary w zakresie przekroczenia granic dozwolonej optymalizacji może być wzruszone, gdy zostanie udowodnione niedbalstwo podatnika (ewentualnie rażące niedbalstwo). Dlatego jeżeli wprowadzone zostaną postulowane zmiany do art. 35 § 1 - wtedy racjonalna będzie modyfikacja art. 19 w taki sposób, aby podstawy wzruszalności referowały do przepisu, który dotyczy skutków zachowania dobrej wiary. Ponieważ nie można wykluczyć, że w przyszłości oprócz postulowanej przez nas zmiany art. 35 § 1, pojawią się nowe rozwiązania dotyczące skutków podatkowych w kontekście zachowania dobrej czy złej wiary np. w ustawach regulujących poszczególne podatki, takie odesłanie powinno mieć raczej charakter ogólny („chyba, że ustawy podatkowe stanowią inaczej”).

Odnosząc się do drugiej sytuacji należy stwierdzić, że zgodnie z uzasadnieniem Komisji Kodyfikacyjnej zasada domniemania dobrej wiary to „myśl przewodnia, która powinna przyświecać ogółowi relacji między nimi [przyp. aut.: podatnikami a organami]”. Trudno jest przypisać temu przepisowi w takim rozumieniu w jakim przedstawia je Komisja Kodyfikacyjna czytelną treść normatywną. Jednak nie można w sposób pewny wykluczyć w przyszłości aktywacji normatywnej tego przepisu w procesie stanowienia prawa. Dlatego też pozostawienie przesłanki „powodu”, jednakże w postaci kwalifikowanej „istotnego powodu”, daje pewną ogólną podstawę do wzruszalności „dobrej wiary” (jednak racjonalnie zawężoną), o ile byłaby ta zasada także stosowana w rozumieniu nadanym przez Komisję Kodyfikacyjną.

Reasumując, postulujemy, aby art. 19 brzmiał: „Domniemywa się dobrą wiarę zobowiązanego chyba, że ustawy podatkowe stanowią inaczej lub wystąpi istotny powód, aby uważać inaczej”.

#### Dodatkowy/ alternatywny postulat:

Z uwagi na wprowadzenie w projekcie z dnia 24 sierpnia 2018 r. *ustawy o zmianie ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych, ustawy - Ordynacja podatkowa oraz o zmianie niektórych innych ustaw*, zmiany aktualnie obowiązującej Ordynacji podatkowej przewidującej tzw. „dodatkowe zobowiązanie podatkowe” i przy założeniu, że ta zmiana będzie implementowana do przepisów nowej Ordynacji podatkowej - postulujemy



wyłączenie możliwości wydania decyzji ustalającej dodatkowe zobowiązanie podatkowe w stosunku do podatników, którzy przekroczyli granicę dozwolonej optymalizacji (w odniesieniu do działania sprzecznego z przedmiotem lub celem ustawy podatkowej oraz naruszenia wzorca rozsądnego działania) działających w dobrej wierze.

Zmiana ta byłaby naszym zdaniem niezbędna i konieczna, w przypadku gdyby postulat zmiany art. 35 § 1 nie został uwzględniony i jednocześnie zmiana aktualnej Ordynacji podatkowej została uchwalona w brzmieniu zgodnym z projektem z dnia 24 sierpnia 2018 r.

Stosowny przepis powinien być wprowadzony w procesie implementacji uchwalonych zmian aktualnej Ordynacji podatkowej do nowej Ordynacji podatkowej w brzmieniu analogicznym jak w projektowanym nowych przepisach aktualnej Ordynacji podatkowej: art. 58a § 2 lub art. 58e.

5. **Art. 66** – Postulujemy odstąpienie od obowiązkowego korzystania z wzorów pełnomocnictw, ich wypełnianie w praktyce sprawia trudność, wystarczy aby dokument pełnomocnictwa był złożony wg ustawowego wzoru (tj. zawierał wszystkie wymagane wzorem elementy, a nie na ustawowym wzorze, z wyjątkiem składanych w postaci elektronicznej).
6. **Art. 127 § 6 pkt 1** – doprecyzowania wymaga, iż urzędowe potwierdzenie odbioru może być otrzymane po upływie terminu, obecne brzmienie tego nie przesądza.

Proponujemy aby przepis miał brzmienie:

*wysłane w postaci elektronicznej do organu podatkowego przed upływem terminu, a nadawca otrzymał urzędowe poświadczenie odbioru, także po jego upływie.*

7. **Art. 132 pkt 1** – regulacja ta powiela obowiązujący obecnie przepis art. 21 § 1 pkt 2; zauważyć należy, iż ustawy podatkowe nie wskazują zdarzenia, z którym wiązałyby powstanie zobowiązania podatkowego, lecz jedynie termin na złożenie deklaracji. W naszej ocenie kwestia ta wymaga doprecyzowania – fakt, iż podatek wynikający z deklaracji jest podatkiem do zapłaty nie jest tożsamy z tym, że zobowiązanie podatkowe powstaje z dniem upływu terminu do złożenia deklaracji.

Proponujemy aby dotychczasowa treść stanowiła § 1 oraz wprowadzenie § 2 o treści:

*W przypadku, gdy zobowiązany ma obowiązek złożenia deklaracji, a zobowiązanie podatkowe powstaje w sposób o którym mowa w § 1 pkt 1, zdarzeniem, o którym mowa w tym przepisie jest upływ terminu na złożenie deklaracji.*

8. **Art. 143 § 1 w związku z art. 358 § 1 Ordynacji podatkowej**

Z aprobatą przyjmujemy propozycję wprowadzenia do Ordynacji podatkowej możliwości skorygowania deklaracji w trakcie postępowania podatkowego, w terminie wyznaczonym podatnikowi do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego.

W naszej ocenie, upowszechnienie tej możliwości wymaga znajomości przez stronę postępowania kierunkowego rozstrzygnięcia, tak aby możliwe było świadome i racjonalne podjęcie decyzji.



Proponujemy zatem, aby w art. 358 § 1 wprowadzić – analogicznie ja ma to miejsce w § 3 tego przepisu – wymogu przedstawienia przez organ podatkowy, wraz z wyznaczeniem terminu do wypowiedzenia się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego, oceny prawnej sprawy.

Pozwoli to stronie na przedstawienie ewentualnych nowych, dodatkowych dowodów, a tym samym zapewni jej możliwość czynnego udziału w postępowaniu. Wpłynie to także na ekonomikę postępowania. Strona, która będzie świadoma kierunku, w jakim zmierzają zarzuty organu podatkowego będzie mogła przedstawić dodatkowe dowody na etapie postępowania w I instancji, nie zaś dopiero przy składaniu odwołania od decyzji, co może wpłynąć na zmniejszenie się liczby spraw, w których decyzje I instancji są uchylane ze względu na konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w części.

#### Proponujemy

Nadanie art. 358 § 1 Ordynacji podatkowej brzmienia *„Przed wydaniem decyzji organ podatkowy wyznacza stronie siedmiodniowy termin do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego przedstawiając ocenę prawną sprawy i informuje o prawie skorygowania deklaracji podatkowej”*.

9. **Art. 152 § 2** – postulujemy usunięcie tego przepisu, wprowadza on swoistą sankcję w postaci odsetek za zwłokę w sytuacji, w której opóźnienie w zapłacie podatku wynika z działań banku, a nie podatnika, ewentualnie zasada ta powinna zostać utrzymana wyłącznie w stosunku do instytucji finansowych z państw trzecich.
10. **Art. 166 § 1 pkt** – Stoimy na stanowisku, iż ograniczenie możliwości skorzystania z obniżonych odsetek za zwłokę wyłącznie do korekt składanych w ciągu 6 miesięcy od dnia upływu terminu do złożenia deklaracji jest niezasadne i wpływa niekorzystnie na promowane przez Ministerstwo Finansów wykorzystanie tej instytucji, a w praktyce zamyka możliwość skorzystania z obniżonych odsetek za zwłokę w przypadku korekt deklaracji na podatek dochodowy, których częstą przyczyną są pomyłki w rozliczeniach na przełomie roku.

Wprowadzając ww. termin wskazano, że ponad 60% korekt składanych jest w tym okresie. Jednocześnie jednak nie zostało wskazane jaka część ze sporządzanych korekt dotyczy wewnątrzspółnotowej dostawy towarów.

Proponujemy wykreślenie warunku „6 miesięcy”, a więc przywrócenie stanu prawnego, jaki obowiązywał do 31 grudnia 2015 r.

Proponujemy nadanie art. 166 § 1 Ordynacji podatkowej brzmienia: *„Obniżoną stawkę odsetek za zwłokę w wysokości 50% stawki odsetek za zwłokę stosuje się, w zakresie objętym korektą, w przypadku zapłaty zaległości podatkowej nie później niż w ciągu 7 dni od dnia złożenia deklaracji korygującej”*.

11. **Art. 169** - w naszej ocenie brak jest podstaw do różnicowania terminu przedawnienia wymiaru w odniesieniu do różnych podatków. Ponadto, za niezasadną uważamy regulację, zgodnie z którą dla dochowania terminu przedawnienia wystarczającym jest, aby organ podatkowy doręczył decyzję wymiarową pierwszej instancji.



Biorąc pod uwagę rozwinięty – i planowany – zakres informacji, do których organy podatkowe mają niemalże bieżący dostęp (m.in. pliki JPK), dysponują one wystarczającymi narzędziami do analizy zdarzeń gospodarczych i szybkiego reagowania poprzez wszczynanie kontroli podatkowych lub celno-skarbowych, a także możliwość szybszej realizacji kontroli w związku z plikami JPK na żądanie. Brak jest więc podstaw do swego rodzaju przyzwolenia dla organów skarbowych na wydłużanie czasu na weryfikację rozliczeń podatnika.

Powyższe argumenty przemawiają także za skróceniem terminu przedawnienia wymiaru do 3 lat. Ewentualnym wyjątkiem od tej zasady może być sytuacja, w której w podatnik nie złożył deklaracji w terminie przewidzianym przepisami prawa podatkowego.

Proponujemy nadanie art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej brzmienia: „Doręczenie decyzji wymiarowej organu podatkowego drugiej instancji nie wywołuje skutków prawnych (przedawnienie wymiaru) po upływie 3 lat”.

12. **Art. 178** – analogicznie termin przedawnienia poboru również powinien wynosić 3 lata. Należy wskazać, że przewidziano możliwość zawieszania i przerywania biegu terminów przedawnienia (tam również maksymalny termin przerywania lub zawieszenia powinien wynosić odpowiednio 3 lata). W przypadku wprowadzenia proponowanych zmian polegających na skróceniu okresów przedawnienia poboru i wymiaru do 3 lat łączny okres wyniósłby 6 lat, przy przerwaniach i zawieszeniach byłoby to maksymalnie dodatkowe 9 lat czyli łącznie 15 lat, co wydaje się i tak długim okresem, mając na uwadze cel instytucji przedawnienia jaką jest stabilizacja stosunków prawopodatkowych. Ewentualne zagrożenia dla wpływów budżetowych powinny być minimalizowane poprzez zwiększenie skuteczności działań administracji skarbowej oraz reformę sądów administracyjnych mających na celu szybsze załatwianie spraw. Proponowany maksymalny termin 25 lat, nie będzie wpływał motywująco na ustawodawcę w zakresie odpowiednich zmian w zakresie administracji skarbowej i sądów powszechnych, niejako dając przyzwolenie na obecne dość długie terminy załatwiania spraw.
13. **Art. 183 § 2** – uzależnienie zwrotu nadpłaty od braku wystąpienia bezpodstawnego wzbogacenia jest całkowicie nietrafione, postulujemy wykreślenie tego przepisu. W projekcie niezasadnie przyjęto, że obciążenie podatkiem zostało przerzucone na kontrahenta z bezpodstawnym wzbogaceniem. Tymczasem kalkulacja ceny zależy od wielu czynników, co nie pozwala na przyjęcie założenia, że w sytuacji, w której dany podatek ma charakter cenotwórczy i został przerzucony na kontrahenta, jego odzyskanie powoduje bezpodstawne wzbogacenie zobowiązanego. Zwiększenie cen poprzez ujęcie w nich nieodzyskiwalnego podatku może bowiem prowadzić do powstania szkody, a nie zysku. Konsekwencją podwyższenia ceny może być bowiem spadek obrotów czy też przychodów, a w konsekwencji zysków. Proponowana dość lakoniczna regulacja w tym zakresie może powodować odmowy zwrotu nadpłaty w sytuacji, w której do bezpodstawnego wzbogacenia nie doszło w związku np. ze spadkiem obrotów i osiągnięciem mniejszego zysku, mimo możliwości wykazania, że podatek przerzucono na nabywcę.



W uzasadnieniu projektu wskazano, iż zmiana ta nie powinna mieć negatywnych skutków dla podatników, gdyż ciężar wykazania, że doszło do bezpodstawnego wzbogacenia będzie spoczywał na organach podatkowych. Nie można jednak pominąć tego, że w toku postępowania wyjaśniającego, organ podatkowy będzie miał obowiązek przeprowadzenia postępowania dowodowego dotyczącego sposobu kalkulacji ceny i wystąpienia lub niewystąpienia owego bezpodstawnego wzbogacenia. Postępowanie w tym zakresie może być niezwykle uciążliwe dla podatnika, który wystąpił z wnioskiem o stwierdzenie nadpłaty. Wprawdzie to na organie podatkowym będzie ciążył obowiązek wykazania bezpodstawnego wzbogacenia, jednak to podatnik będzie zobowiązany do przedstawienia wszystkich żądanych przez ten organ dokumentów, kalkulacji, itp. Postępowanie to będzie także znacząco obciążać organy podatkowe, zaś sama regulacja budzi wątpliwości co do zgodności z konstytucją, bowiem w wyniku odmowy zwrotu nadpłaty w związku z bezpodstawnym wzbogaceniem niewątpliwie dojdzie do bezpodstawnego wzbogacenia budżetu państwa. Zaś przepisy Konstytucji nie premiują budżetu państwa wobec majątku prywatnego, zaś tego rodzaju postanowienia mogą być postrzegane w kategorii wyłączenia, nie spełniając jednak jego warunków. Wprowadzenie tej regulacji może być zatem bardzo kosztowne tak dla podatników jak i dla budżetu państwa, nie dając w ostatecznym efekcie żadnych benefitów skarbowi państwa, a nawet generując coś na kształt straty.

#### Proponujemy

Usunięcie § 2 art. 183 Ordynacji podatkowej.

14. **Art. 231** – regulacja ta jest zbliżona do obecnego art. 26a, brzmienie proponowanej regulacji nadal pozostawia niedookreśloną odpowiedzialność podatnika – jak w praktyce ma wyglądać wyłączenie odpowiedzialności do wysokości zaliczki? Czy przy wydawaniu decyzji wymiarowej (określającej wysokość zobowiązania) zostanie ono pomniejszone o wysokość należnej zgodnie z przepisami zaliczki, lub podatnik zostanie zwolniony od zapłaty tej kwoty?
15. **Art. 237** – w naszej ocenie, biorąc pod uwagę, że w uzasadnieniu projektodawca wskazuje, iż przeniesienie do ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji, regulacji o konieczności egzekucji w pierwszej kolejności z majątku podatnika nie stanowi przełamania zasady, że mamy do czynienia z odpowiedzialnością posiłkową, należy odstąpić od nazywania odpowiedzialności osoby trzeciej „solidarną”, a pojęcia tego używać wyłącznie tam, gdzie zasady odpowiedzialności solidarnej mają zastosowanie (wspólnicy względem siebie, członkowie zarządu względem siebie).
16. **Art. 252** – niezbędne jest wprowadzenie jasnej regulacji (być może w Prawie restrukturyzacyjnym), iż w przypadku wydania decyzji wymiarowej, dla potrzeb odpowiedzialności członków zarządu, skutki dla oceny przesłanek upadłości tej decyzji oceniane są na dzień jej doręczenia, a nie na dzień powstania zobowiązania podatkowego. W przeciwnym przypadku w praktyce nie będzie możliwości uwolnienia się od odpowiedzialności przez zarząd, w związku z zaległościami podatkowymi, z których nie zdawał on sobie sprawy i tym samym nie mógł przewidywać konieczności wystąpienia z wnioskiem o upadłość, a dodatkowo wniosek taki w tamtym czasie nie byłby uwzględniony w związku z brakiem wiedzy o zaległości i przekonaniem o prawidłowości rozliczenia (potwierdzonym art. badaniem sprawozdania finansowego przez audytora). Dzisiejsza, utrzymana regulacja skłania de facto do składania takich





wniosków co dwa tygodnie, dla uzyskania bezpieczeństwa. Dopiero w przypadku udowodnienia świadomości zarządu podatnika co do istnienia zaległości podatkowej w okresie w którym powstała, można by ich odpowiedzialność opierać o brak złożenia takiego wniosku w dacie powstania takiego zobowiązania.

17. **Art. 257** – odpowiedzialność gwaranta/ poręczyciela powinna być określona w innej formie niż jako odpowiedzialność osoby trzeciej – w praktyce uniemożliwia to automatyczne skorzystanie z gwarancji/ poręczenia i wypacza istotę tych instytucji, skoro bowiem dla pociągnięcia do odpowiedzialności gwaranta konieczna jest bezskuteczność egzekucji wobec podatnika, oraz konieczne jest wydanie decyzji o odpowiedzialności osoby trzeciej to udzielona gwarancja jest *de facto* fikcją. Regulacja powinna stanowić, iż w przypadku udzielenia gwarancji/ poręczenia zapłata zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę następuje poprzez zrealizowanie gwarancji/ poręczenia i być może powinna znajdować się w przepisach dotyczących wygasania zobowiązań.
18. **Art. 301** – wprowadzenie zasady, iż termin uważa się za zachowany przez organ podatkowy, jeżeli przed jego upływem organ nada pismo czy to w formie elektronicznej, czy też za pośrednictwem operatora pocztowego. Ordynacja podatkowa przewiduje w kilku co najmniej miejscach korzystne dla podatników konsekwencje (interpretacje milczące, opinia zabezpieczająca milcząca, oprocentowanie nadpłaty, jeżeli decyzja jest wydana po terminie), stąd też powinny istnieć – analogicznie jak w przypadku dochowania terminu przez podatników – zasady dochowania terminu przez organ podatkowy.
19. **Art. 301** – akceptujemy wprowadzenie obowiązkowych doręczeń elektronicznych nie tylko dla pełnomocników profesjonalnych, ale także dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (obowiązek ten powinien być wprowadzony etapami, tak jak wprowadzano JPK, jednak uważamy, że nie powinien obejmować mikroprzedsiębiorców, którzy powinni mieć prawo wyboru formy komunikacji z organami podatkowymi, choćby ze względu na wiek i wynikająca z niego zdolność do posługiwania się elektronicznymi narzędziami komunikacji).
20. **Art. 357 § 3** – konieczne jest wprowadzenie możliwości wystąpienia do sądu powszechnego także przez podatnika, w sytuacji, w której organ podatkowy kwestionuje istnienie stosunku prawnego lub prawa, lub jego treść, w takiej też sytuacji organ podatkowy winien mieć obowiązek wystąpienia do sądu powszechnego każdorazowo, gdy kwestionuje treść stosunku prawnego.
21. **Art. 358 § 1** – postulujemy wprowadzenie – analogicznie jak w § 3 – obowiązku przedstawienia oceny prawnej sprawy. Tylko w ten sposób może zostać zrealizowana nowo wprowadzana instytucja korekty deklaracji w terminie na wypowiedzenie się w sprawie zgromadzonego materiału dowodowego.
- Umożliwi to podatnikowi dokonanie korekty, zgodnie z oczekiwaniami i oceną dokonaną przez organ, w przeciwnym wypadku dokonana korekta może nie odnieść skutku, jeśli podatnik błędnie oceni zakres rozliczeń kwestionowany przez organy.
22. **Art. 383 § 2 i art. 483 § 4** – postulujemy wprowadzenie zasady, że koszty mediacji ponosi Skarb Państwa. Ewentualnie wprowadzenie co najmniej zasady, że organ podatkowy informuje podatnika



o przewidywanych kosztach mediacji – skoro strona ma wyrazić na nią zgodę/ złożyć wniosek, musi wiedzieć z jakimi kosztami powinna się liczyć, skoro ma je ponosić. Informacja ta powinna wyznaczać maksymalny koszt mediacji jaką poniesie ostatecznie podatnik; zmianie wymaga również zasada, że w przypadku więcej niż jednej strony uczestniczącej w mediacji każda odpowiada za koszty solidarnie – każda powinna odpowiadać za swoją część kosztów, jako ich udział w połowie przypadającej na zobowiązanych np. wynikających z udziałów we współwłasności.

23. **Art. 446 § 1** – postulujemy wprowadzenie warunkowego – do czasu upływu terminu na wniesienie skargi – wstrzymania wykonania decyzji ostatecznej w sytuacji, w której wniosek o jej wstrzymanie zostanie złożony przed upływem terminu do wniesienia skargi.
24. **art. 522 § 3 i art. 527 § 1** – przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych powinny być zmienione w ten sposób, że w przypadku, gdy skutki podatkowe zależą od klasyfikacji (statystycznej, CN itp.) z jednej strony nałożyć na wnioskodawcę obowiązek wskazania tej klasyfikacji w ramach procedury przewidującej ochronę dla zobowiązanego, zaś z drugiej strony nakazać organowi interpretacyjnemu odniesienie się do klasyfikacji dokonanej przez podatnika i jej akceptacji lub dokonania własnej klasyfikacji.
25. **Art. 533 § 3** – proponowany przepis pozwala na zbyt dużą uznaniowość określania co jest szczególnie skomplikowanym stanem prawnym.
26. **Art. 552** – proponowane kwoty są stanowczo zbyt wysokie, wynikają z niejasnych przepisów i zmieniającej się ich interpretacji. Właściwym narzędziem do ograniczenia liczny interpretacji indywidualnych dotyczących niejasnych przepisów są instytucje interpretacji ogólnych i objaśnień podatkowych. Niezasadne jest wprowadzenia de facto progu majątkowego uzyskania ochrony, bowiem przepisy mogą być wątpliwe w sytuacjach skomplikowanych dotyczących kwot mniejszych niż opłata za interpretację czy dotyczyć osób niezamożnych.
27. **Art. 554 § 5** – regulacja jest niezasadna, biorąc pod uwagę obowiązek lojalnego informowania o wszystkich faktach, które mogą mieć wpływ na rozstrzygnięcie sprawy (art. 547). Ewentualnie należy ograniczyć możliwość stosowania art. 554 § 5 tylko do sytuacji, w których podatnik nie poinformował o istotnych faktach.
28. **Art. 589 § 1** – nie znajdujemy podstaw do ograniczenia możliwości zawarcia umowy o współdziałanie wyłącznie z podatnikami o istotnym znaczeniu gospodarczym. Proponujemy również rozważenie wprowadzenia możliwości zawarcia umowy wyłącznie w zakresie określonego podatku.
29. **Art. 589 § 8** – audyt powinien zostać przeprowadzony przez profesjonalny podmiot zewnętrzny, którym nie może być podmiot badający sprawozdanie finansowe podatnika w okresie przedawnienia poboru zobowiązań podatkowych danego podatnika.
30. **Art. 594 § 1 pkt 3** – postulujemy usunięcie tego przepisu lub jego doprecyzowanie, weryfikacja stanu faktycznego jest bowiem przedmiotem kontroli, proponowana regulacja powinna mieć zastosowanie wyłącznie w sytuacjach nie wymagających przeprowadzenia postępowania wyjaśniającego, gdy weryfikacja podstawy opodatkowania może nastąpić na podstawie samych przedstawionych przez



stronę dokumentów (akt notarialny, umowa sprzedaży). W innej sytuacji przepis ten stanowi podstawę do zastępowania kontroli podatkowej i wpływa na gwarancje procesowe podatnika, lub może umożliwiać prowadzenie de facto ponownych kontroli, gdy z przepisów wynika taki zakaz.

31. **Art. 597** – postulujemy jego usunięcie; złożenie deklaracji VAT z wykazaną w niej kwotą do zwrotu wszczyna postępowanie podatkowe, które to postępowanie winno zakończyć się bądź to w drodze czynności materialno-technicznej, jaką jest zwrot środków pieniężnych na rachunek bankowy podatnika, bądź też poprzez wydanie decyzji określającej wysokość nadwyżki podatku naliczonego do zwrotu/ zobowiązania podatkowego.

W toku postępowania podatkowego organ podatkowy uprawniony jest do prowadzenia wszelkich czynności dowodowych, zgodnie z zasadą prawdy materialnej, nakładającej na organy podatkowe obowiązek podjęcia wszelkich działań zmierzających do wyjaśnienia sprawy. Wszczęcie postępowania podatkowego zamyka jednak drogę do weryfikacji rozliczeń podatnika w ramach czynności sprawdzających, kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej. Każdy z tych trybów stanowi odrębną podstawę do działań organów podatkowych i instytucje te nie mogą się między sobą „krzyżować”.

32. **Art. 614 § 5** – postulujemy wprowadzenie obowiązku zniszczenia dokumentów, które nie mogą stanowić dowodu.
33. **Art. 616 § 2** – zasadą powinno być, że kontrola podatkowa prowadzona jest w miejscu prowadzenia ksiąg, organ podatkowy nie powinien mieć dyskrecjonalnej władzy w zakresie stwierdzenia czy udostępnienie w siedzibie może utrudnić działalność. Decyzja w tym zakresie powinna być podejmowana przez podatnika, szczególnie biorąc pod uwagę fakt, iż organ podatkowy w sytuacji wskazania miejsca odległego od siedziby organu może zdecydować o prowadzeniu kontroli w siedzibie organu.
34. **Art. 630 § 3** – postulujemy wprowadzenie regulacji stwierdzającej jasno, iż kontrola trwa od doręczenia upoważnienia do doręczenia protokołu kontroli, co ma znaczenie dla dochowania terminów, o których mowa w Prawie przedsiębiorców. Obecnie bardzo często organy liczą konkretne dni fizycznej obecności u kontrolowanego, co nie znajduje uzasadnienia w obowiązujących przepisach, a więc de facto prowadzą kontrolę w czasie znacząco przekraczającym ustawowe terminy jej prowadzenia.

### Przepisy wprowadzające

35. **Art. 54 pkt 10** – niezasadne jest wprowadzenie związania zarzutami skargi i przywołaną podstawą prawną w przypadku wnoszenia skargi na decyzję I instancji. Jeżeli instytucja ta ma służyć przyspieszeniu postępowania to podatnik powinien móc modyfikować zarzuty skargi co najmniej w zakresie prawa materialnego – możemy ewentualnie zgodzić się co do tego, że skarga powinna być oparta wyłącznie na zarzutach naruszenia prawa materialnego, choć ograniczy to stosowanie nowej instytucji – większość sporów dotyczy ustalenia stanu faktycznego/ oceny dowodów.



**36. Art. 54 pkt 20** – brak jest podstaw do ograniczania prawa podatników do zaskarżenia wyroku WSA w sprawie dotyczącej interpretacji indywidualnych, obciążenie sądów powinno być zredukowane w ramach organizacji sądów (specjalistyczne sądy podatkowe), poprzez wydawanie mniej interpretacji niekorzystnych dla podatników (wówczas będzie mniej skarg), albo poprzez wydawanie większej liczby interpretacji ogólnych oraz objaśnień podatkowych.

Można także rozważyć inną instytucję na wzór TSUE - gdy sprawa jest rozstrzygnięta w innych sprawach indywidualnych NSA wydawałby na posiedzeniu niejawnym postanowienie, że do tej sprawy stosuje się rozstrzygnięcie w innej sprawie bez konieczności prowadzenia rozprawy – co zmniejszyłoby liczbę spraw w zakresie tych samych przepisów oraz przyspieszało termin załatwiania spraw, nie pozbawiając jednocześnie zainteresowanych prawa do sądu i rozpatrzenia sprawy w dwóch instancjach.

**Konfederacja Lewiatan, KL/316/145/1394/PP/2018**

