

UZASADNIENIE

I. Część ogólna / Potrzeba i cel wydania ustawy

Przedłożony projekt ustawy przewiduje wprowadzenie zmian w następujących aktach prawnych:

- ustawie z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2022 r. poz. 2561, z późn. zm.), zwanej dalej: „Ordynacja podatkowa”,
- ustawie z dnia 17 listopada 1964 r. - Kodeks postępowania cywilnego (Dz. U. z 2021 r. poz. 1805, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 17 czerwca 1966 r. o postępowaniu egzekucyjnym w administracji (Dz. U. z 2022 r. poz. 479, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 28 lipca 1983 r. o podatku od spadków i darowizn (Dz. U. z 2021 r. poz. 1043, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2647, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 15 lutego 1992 r. o podatku dochodowym od osób prawnych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2587, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 10 września 1999 r. – Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2023 r. poz. 654, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 9 września 2000 r. o podatku od czynności cywilnoprawnych (Dz. U. z 2023 r. poz. 170,
- ustawie z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Dz. U. z 2022 r. poz. 931, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 17 grudnia 2004 r. o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych (Dz. U. z 2021 r. poz. 289),
- ustawie z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym (Dz. U. z 2022 r. poz. 143, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 19 listopada 2009 r. o grach hazardowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 227),
- ustawie z dnia 10 czerwca 2016 r. o Bankowym Funduszu Gwarancyjnym, systemie gwarantowania depozytów oraz przymusowej restrukturyzacji (Dz. U. z 2022 r. poz. 2253, z późn. zm.), zwanej dalej: „ustawa o BFG”,

- ustawie z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej (Dz. U. z 2023 r. poz. 615, z późn. zm.),
- ustawie z dnia 9 marca 2017 r. o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opałowymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 104),
- ustawie z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców (Dz. U. z 2023 r. poz. 221, z późn. zm.).

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

Realizacji tych celów służą następujące propozycje zmian w Ordynacji podatkowej:

1. Rozszerzenie stosowania domniemania zachowania terminu na pisma nadane do organów podatkowych u dowolnego operatora pocztowego i dowolnego podmiotu zajmującego się doręczaniem korespondencji na terenie Unii Europejskiej oraz na pisma otrzymane przez dowolnego operatora pocztowego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej.
2. Uporządkowanie systemowe zasad dotyczących wydawania interpretacji przepisów prawa podatkowego, w tym:
 - wprowadzenie obowiązku elektronicznego występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dla pełnomocników profesjonalnych oraz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą;
 - wprowadzenie możliwości występowania przez organ wydający interpretacje indywidualne do innego właściwego organu posiadającego wiedzę w danej dziedzinie;
 - doprecyzowanie przepisów na temat zmiany lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, która jest tylko częściowo niezgodna z interpretacją ogólną;
 - ograniczenie interpretacji indywidualnych w czasie;
 - zróżnicowanie opłat za wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego oraz dostosowanie wysokości opłaty tak, by rekompensowała poniesiony nakład pracy oraz skomplikowany charakter wniosków;
 - uchylanie i niewydawanie interpretacji indywidualnych w zakresie zagadnienia, które objęte jest objaśnieniami podatkowymi.

3. Urealnienie treści zastrzeżenia przy zasadzie ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych.
4. Rezygnacja z przesłanek ograniczających stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia postępowań podatkowych oraz rozszerzenie stosowania tej instytucji na sprawy dotyczące płatników.
5. Wprowadzenie w przepisach o porozumieniu podatkowym, porozumieniu inwestycyjnym i audycie podatkowym zmian o charakterze dostosowawczym i doprecyzującym oraz uzupełnienie przepisów o porozumieniu inwestycyjnym.
6. Stworzenie podstawy prawnej do wydania decyzji określającej kwotę podatku naliczonego do rozliczenia.
7. Wprowadzenie możliwości wydawania decyzji „częstkowych” w zakresie cen transferowych.
8. Stworzenie podstawy prawnej do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych grupy VAT i podatkowej grupy kapitałowej na majątku odpowiednio członka grupy VAT i spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową.
9. Doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku.
10. Podwyższenie kwoty uprawniającej do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik.
11. Doprecyzowanie wyłączenia obowiązku zaokrąglania odsetek za zwłokę w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku.
12. Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności.
13. Urealnienie przepisów dotyczących zasad udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą oraz umarzania zaległości podatkowych z urzędu.
14. Zmiana sposobu liczenia terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych.
15. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia związanej z doręczeniem decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (lub straty podatkowej), od której zostało wniesione odwołanie.

16. Zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – przesłanką przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.
17. Doprecyzowanie końcowego momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania.
18. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania.
19. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z wszczęciem kontroli celno-skarbowej.
20. Modyfikacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z koniecznością uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa.
21. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji).
22. Uzupełnienie regulacji dotyczących zwrotu podatku oraz terminów zwrotu nadpłaty.
23. Ograniczenie możliwości uzyskania zwrotu nadpłaty w kasie na rzecz upowszechniania zwrotów bezgotówkowych.
24. Uwzględnieniu wspólników rozwiązanej spółki jawnej w przepisach dotyczących legitymacji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej do złożenia korekty deklaracji, z której wynika nadpłata i określających zasady zwrotu takiej nadpłaty.
25. Wydłużeniu terminu przewidzianego na ogłoszenie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w drodze obwieszczenia, listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej.
26. Wprowadzenie zmiany dostosowawczej w wyjątkach od obowiązku wystawienia rachunku.
27. Uregulowanie podatkowego następstwa prawnego w przypadku przejęcia lub przeniesienia przedsiębiorstwa podmiotu w restrukturyzacji, o którym mowa w ustawie o BFG.

28. Dopuszczenie możliwości dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego zlikwidowanej spółki kapitałowej, wykreślonej z rejestru w trakcie postępowania podatkowego, w decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zaległości tej spółki.
29. Wprowadzenie kaskadowej odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej będącej komplementariuszem spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej za zaległości tej spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej.
30. Zmiana zasad i wysokości opłaty od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.
31. Uszczelnienie systemu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (STIR).
32. Uzupełnienie katalogu zasad ogólnych postępowania podatkowego.
33. Usunięcie wątpliwości związanych ze stosowaniem przepisów o wyłączeniu organu podatkowego w przypadku wyłączenia naczelnika urzędu celno-skarbowego.
34. Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego.
35. Wprowadzenie obowiązku dołączenia urzędowych dokumentów potwierdzających zasady reprezentacji mocodawcy do udzielonego przez nierezydenta pełnomocnictwa szczególnego.
36. Wprowadzenie możliwości zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego także przez pełnomocnika niezawodowego.
37. Doprecyzowanie przepisów o pełnomocnictwie szczególnym.
38. Usunięcie wątpliwości w zakresie uprawnień organów podatkowych do miarkowania (obniżenia) wynagrodzenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego.
39. Rozszerzenie wyjątków od zasady doręczania pism na adres do doręczeń elektronicznych.
40. Uproszczenie trybu postępowania przez organ podatkowy kierujący pismo do osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, w przypadku braku kontaktu z adresatem.
41. Rozszerzenie zakresu informacji o rachunkach bankowych możliwych do uzyskania w toku postępowania podatkowego.
42. Wprowadzenie podstawy prawnej do dokonywania przez pracowników organu podatkowego poświadczonych za zgodność z oryginałem odpisów dokumentów na potrzeby prowadzonych postępowań podatkowych.

43. Wprowadzenie możliwości przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przez organ podatkowy będący organem Krajowej Administracji Skarbowej przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość.
44. Wprowadzenie postępowania uproszczonego.
45. Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania.
46. Rozszerzeniu możliwych rodzajów rozstrzygnięć organu odwoławczego.
47. Podniesienie maksymalnej wysokości kary porządkowej i rezygnacja z waloryzacyjnego trybu podwyższania jej wysokości.
48. Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających.
49. Zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej na rzecz rozszerzenia jego uprawnień w ramach czynności sprawdzających.
50. Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie i uzupełnienie.
51. Uregulowanie procedury odtwarzania akt na wypadek ich zaginięcia lub zniszczenia.
52. Wprowadzenie wiążącej informacji klasyfikacyjnej.

Projekt ustawy służy także ułatwieniu realizacji zadań przez:

- Rzecznika Praw Obywatelskich poprzez rozszerzenie jego dostępu do tajemnicy skarbowej,
- Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, Ministra do spraw Unii Europejskiej, Ministra Spraw Zagranicznych, Ministra Cyfryzacji, Polską Agencję Nadzoru Audytorowego, poprzez zapewnienie im dostępu do tajemnicy skarbowej,
- Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnej (dalej: „KCIK”) poprzez uproszczenie procesu uzyskiwania informacji objętych tajemnicą skarbową,
- Szefa Służby Kontrwywiadu Wojskowego poprzez zapewnienie mu dostępu do informacji i zestawień STIR,
- Policję poprzez rozszerzenie jej dostępu do informacji i zestawień STIR.

II. Omówienie poszczególnych zmian proponowanych w projekcie

Art. 1 – zmiany w Ordynacji podatkowej

1. Rozszerzenie stosowania domniemania zachowania terminu na pisma nadane do organów podatkowych u dowolnego operatora pocztowego i dowolnego podmiotu zajmującego się doręczaniem korespondencji na terenie Unii Europejskiej oraz na pisma otrzymane przez dowolnego operatora pocztowego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej (art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej)

Obecnie art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej stanowi, że termin uważa się za zachowany, jeżeli przed jego upływem pismo zostało nadane w polskiej placówce pocztowej operatora wyznaczonego w rozumieniu ustawy - Prawo pocztowe lub w placówce pocztowej operatora świadczącego pocztowe usługi powszechne w innym państwie członkowskim Unii Europejskiej lub otrzymane przez polską placówkę pocztową operatora wyznaczonego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej albo złożone w polskim urzędzie konsularnym.

Proponuje się dostosowanie treści tego przepisu do wykładni przyjętej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 27 marca 2019 r. w sprawie C-545/17 Pawlak. W wyroku tym Trybunał orzekł, że art. 7 ust. 1 zdanie pierwsze w związku z art. 8 dyrektywy 97/67/WE Parlamentu Europejskiego i Rady z dnia 15 grudnia 1997 r. w sprawie wspólnych zasad rozwoju rynku wewnętrznego usług pocztowych Wspólnoty oraz poprawy jakości usług, zmienionej dyrektywą Parlamentu Europejskiego i Rady 2008/6/WE z dnia 20 lutego 2008 r. należy interpretować w ten sposób, że sprzeciwia się on przepisowi prawa krajowego takiemu jak art. 165 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego w poprzednim brzmieniu, który za równoznaczne z wniesieniem pisma procesowego do danego sądu uznawał złożenie takiego pisma w placówce pocztowej wyłącznie operatora wyznaczonego do świadczenia usługi powszechnej.

W obowiązującym art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej zawarte jest rozwiązanie analogiczne do zawartego w poprzedniej wersji art. 165 § 2 Kodeksu postępowania cywilnego.

W wyniku dostosowania treści art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej do wykładni przyjętej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej, domniemanie zachowania terminu będzie dotyczyło pism:

- nadanych do organów podatkowych u dowolnego operatora pocztowego w rozumieniu ustawy - Prawo pocztowe i dowolnego podmiotu zajmującego się doręczaniem korespondencji na terenie Unii Europejskiej,

- otrzymanych przez dowolnego operatora pocztowego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej.

2. Zmiany w zakresie interpretacji przepisów prawa podatkowego

Ideą projektowanej nowelizacji jest zapewnienie spójnych i przejrzystych zasad dotyczących indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego. Doprecyzowanie oraz udoskonalenie obowiązujących przepisów ma na celu zwiększenie pewności i jednolitości wykładni prawa podatkowego oraz ułatwienie podatnikom wykonywania ich obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. Z uwagi na ciągłe i systematyczne zmiany materialnego prawa podatkowego, interpretacje indywidualne stały się istotnym narzędziem gwarantującym ochronę prawną wynikającą z zasady nieszkodzenia. Regulacje dotyczące indywidualnych interpretacji przepisów prawa podatkowego w swoim zasadniczym kształcie funkcjonują od 1 lipca 2007 roku. Od tego czasu przepisy te były wielokrotnie nowelizowane, m.in. w zakresie organu uprawnionego do jej wydawania, organu uprawnionego do zmiany interpretacji indywidualnej czy też w zakresie przedmiotu wniosku. Nowelizacje te jednak były cząstkowe. Obecne regulacje wymagają dostosowania do aktualnych realiów prawnych i społecznych. Rozwiązania przewidziane w niniejszym projekcie stanowią krok w kierunku uczynienia procesu wydawania interpretacji indywidualnych bardziej przejrzystym, sprawiedliwym i proporcjonalnym. Ponadto niniejszy projekt zakłada wprowadzenie kolejnego, korzystnego rozwiązania będącego odpowiedzią na postulaty społeczne. Poniżej przedstawiono szczegółowe omówienie projektowanych regulacji, w ujęciu tematycznym, wskazującym cel wprowadzanych rozwiązań:

2.1. Wprowadzenie obowiązku elektronicznego występowania z wnioskiem o wydanie interpretacji indywidualnej dla pełnomocników profesjonalnych oraz podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (art. 1 pkt 3 projektu)

Zmiana ma charakter dostosowawczy i podyktowana jest wejściem w życie od dnia 1 lipca 2021 r. ustawy z 18 listopada 2020 r. o doręczeniach elektronicznych (Dz. U. poz. 2320, ze zm.). Zgodnie z tą ustawą (art. 9 ust. 1) do posiadania adresu elektronicznego wpisanego do bazy adresów elektronicznych powiązanego z publiczną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego albo kwalifikowaną usługą rejestrowanego doręczenia elektronicznego obowiązani są m.in. wykonujący zawód adwokaci, radcy prawni, doradcy podatkowi a także podmioty niepubliczne wpisane do rejestru przedsiębiorców, o którym mowa w ustawie o

Krajowym Rejestrze Sądowym oraz podmioty niepubliczne wpisane do CEIDG. W związku z nałożeniem na ww. podmioty obowiązku posiadania adresu elektronicznego, proponuje się wprowadzenie zasady składania wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej jedynie drogą elektroniczną. Składanie pism dotyczących interpretacji indywidualnych będzie dla tych podmiotów możliwe za pośrednictwem adresu do doręczeń elektronicznych - lub w przypadku wyrażenia zgody na doręczenia na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego uprawnionego do wydania interpretacji – za pośrednictwem systemu e-Urząd. Dla osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej możliwość występowania drogą tradycyjną pozostałaby bez zmian. Proponowana zmiana spowoduje zminimalizowanie formy papierowej wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej, a tym samym wpłynie na odformalizowanie procedury występowania o interpretacje indywidualne. Zmiana ta wpisuje się również w koncepcję cyfryzacji administracji publicznej oraz tym samym wychodzi naprzeciw oczekiwaniom społecznym.

2.2. Wprowadzenie możliwości występowania przez organ interpretacyjny do innego właściwego organu posiadającego wiedzę w danej dziedzinie (art. 1 pkt 7 projektu)

Obecnie przepisy dotyczące interpretacji indywidualnych nie dają prawa do zasięgnięcia opinii innych kompetentnych organów czy analizy dokumentów. Rozstrzygnięcie wydawane jest w oparciu o opis sprawy wnioskodawcy, tj. opis stanu faktycznego i zdarzenia przyszłego a jedynym prawnym instrumentem w postępowaniu interpretacyjnym jest wezwanie do uzupełnienia stanu faktycznego/zdarzenia przyszłego. Powstał zatem problem z interpretacją przepisów podatkowych, które współtworzone są przez normy pozapodatkowe. Aby wskazać prawidłową wykładnię przepisów podatkowych, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Dyrektor KIS) musiałby najpierw dokonać analizy przepisów niepodatkowych, do czego nie jest aktualnie uprawniony a także może nie posiadać wiedzy o charakterze specjalistycznym w danej dziedzinie, której dotyczy prawo podatkowe.

Proponowane rozwiązanie wyposaża Dyrektora KIS w taką kompetencję. Dzięki możliwości wystąpienia do innego, właściwego organu, posiadającego specjalistyczną wiedzę w danej dziedzinie, Dyrektor KIS w ciągu 30 dni będzie mógł otrzymać stanowisko w zakresie przepisów niepodatkowych, co umożliwi wskazanie prawidłowej wykładni przepisów prawa podatkowego w interpretacji indywidualnej. Czas oczekiwania na odpowiedź innego organu nie będzie wliczany do czasu wydawania interpretacji indywidualnej.

Jednocześnie należy zaznaczyć, że powyższa propozycja nie narusza przepisów o tajemnicy skarbowej, gdyż wnioski przekazane do innego organu posiadającego specjalistyczną wiedzę, podlegać będą anonimizacji.

Ponadto, aby zoptymalizować czas trwania postępowania w sprawie wydania interpretacji indywidualnej, w której zachodzi konieczność skorzystania z opinii innego organu, Dyrektor KIS może wykorzystać uzyskaną wcześniej opinię na potrzeby rozpatrywania innych wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej obejmujących tożsame zagadnienie.

Proponowana zmiana stanowi likwidację bariery administracyjnej i przyczyni się do usprawnienia działania zarówno KIS jak i innych organów w zakresie wydawania opinii, poprzez eliminację konieczności automatycznego kierowania zapytań przez Dyrektora KIS w przypadkach, w których dysponuje on już opinią w zakresie tożsamego zagadnienia.

Wprowadzenie tej zmiany wpłynie zatem korzystnie na racjonalizowanie współpracy oraz wykorzystania zasobów KIS oraz innych organów i w efekcie wyeliminuje powielanie wykonywania czynności w sprawach odpowiadających zagadnieniu, które było już przedmiotem uzyskanej uprzednio opinii – co korzystnie wpłynie na ekonomikę i czas trwania tych postępowań.

W związku z powyższym projektowana zmiana legislacyjna wpłynie pozytywnie na realizację zadań KIS i zminimalizuje ryzyko niepotrzebnego wydłużenia postępowania interpretacyjnego.

2.3. Doprecyzowanie przepisów na temat zmiany lub stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, która jest tylko częściowo niezgodna z interpretacją ogólną (art. 1 pkt 5 projektu)

Przepisy w obecnym kształcie nie dopuszczają możliwości częściowej zmiany, uchylecia lub wygaśnięcia interpretacji indywidualnej. Wobec tego powstał problem w przypadku interpretacji, które pokrywają się z interpretacją ogólną jedynie w części i w tym zakresie stały się z nią niezgodne. Dotychczasowe regulacje wymuszały zmianę, uchylecie lub stwierdzenie wygaśnięcia całej interpretacji indywidualnej, a tym samym pozbawiały podatnika ochrony również w tym zakresie, w którym interpretacja indywidualna nie pokrywała się z interpretacją ogólną. Zatem, podatnik znajdował się w niekorzystnej sytuacji, gdyż tracił ochronę całkowicie, chociaż tylko część interpretacji indywidualnej wymagała zmiany, uchylecia lub wygaszenia. Wprowadzenie zmian w przepisach pozwoli na wyeliminowanie tych

nieprawidłowości i uczynienie procedury zmiany, uchylecia i wygaśnięcia interpretacji bardziej sprawiedliwą i racjonalną. Pozostała część interpretacji nadal pozostanie w obiegu prawnym i będzie zapewniać podatnikowi ochronę. Do organu interpretacyjnego będzie należał obowiązek zapewnienia przejrzystego i czytelnego wykazania co uległo zmianie, uchyleciu lub wygaszeniu w interpretacji.

Ponadto interpretacje indywidualne zmienione, uchylone lub wygaszone tylko w części nadal będą dostępne w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA (jako informacje archiwalne) i będą stanowić źródło informacji dla innych podatników zainteresowanych danym zagadnieniem.

2.4. Ograniczenie interpretacji w czasie (art. 1 pkt 3 i 4 projektu)

Obecnie interpretacje indywidualne wydawane są bezterminowo, co powodować może szereg wątpliwości. Utrzymywanie w obrocie prawnym interpretacji indywidualnych bezterminowo jest niekorzystne dla podatników, którzy w ten sposób mogą pozostawać w przeświadczeniu, że pomimo upływu lat i nowelizacji przepisów mają cały czas aktualną interpretację, którą mogą stosować. Tymczasem interpretacja indywidualna może przestać pełnić funkcję ochronną np. na skutek zmiany przepisu, którego dotyczy. Podatnik, który nie ma świadomości, że jego interpretacja indywidualna nie zapewnia już ochrony prawnej, może podjąć decyzje prowadzące do niekorzystnych skutków podatkowych. Taka sytuacja podważa zaufanie do organów podatkowych i prowadzić może do powstania u podatnika poczucia krzywdy wyrządzonej przez administrację państwową. Ponadto, interpretacja wydana bezterminowo może być w określonych przypadkach zmieniona lub uchylona przez Dyrektora KIS albo Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (Szef KAS). Zmiana, uchYLECIE albo stwierdzenie wygaśnięcia może zostać dokonana w każdym czasie, o ile wystąpią ku temu ustawowe przesłanki. Taka sytuacja jest niekorzystna, gdyż podatnik nie może mieć pewności, czy jego interpretacja nie zostanie nagle zmieniona np. po 10 latach stosowania.

Proponuje się zatem ograniczenie ważności interpretacji indywidualnej do 5 lat liczonych od dnia jej wydania. Interpretacje indywidualne wydawane na czas określony zapewnią jednolitość i pewność stosowania przepisów prawa podatkowego. Co więcej, zgodnie z projektowanymi zmianami, ograniczeniu w czasie ulegnie również uprawnienie organów podatkowych do zmiany, uchylecia i stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej. Zmiana, uchYLECIE i

stwierdzenie wygaśnięcia interpretacji będą bowiem możliwe jedynie w okresie jej ważności, co zwiększy pewność i przewidywalność interpretacji.

Ograniczenie ważności interpretacji do 5 lat zapewni spójność z już funkcjonującymi, pozostałymi rozwiązaniami m.in. w zakresie Wiążących Informacji Stawkowych (WIS), Wiążących Informacji Akcyzowych (WIA) i Porozumień Inwestycyjnych (PI). Ponadto 5-letni okres ważności interpretacji indywidualnej będzie spójny i jednolity z podstawowym okresem przedawnienia.

Co istotne, w Systemie Informacji Celno-Skarbowej EUREKA, w której publikowane są interpretacje indywidualne, będzie możliwość wyfiltrowania w wyszukiwarce systemu interpretacji aktualnych – korzyścią dla podatnika będzie więc oszczędność czasu potrzebnego na wyszukanie informacji, zminimalizowanie ryzyka wyszukania błędnej informacji, wzrost zaufania do informacji udostępnianej przez Krajową Informację Skarbową. Pozostałe interpretacje będą oznaczone jako archiwalne, co pozwoli na śledzenie ewentualnej ewolucji praktyki interpretacyjnej.

Celem wyszukania informacji jedynie aktualnych należy użyć filtra wyszukiwarki „Status informacji” i wybrać „Aktualna”. Istnieje możliwość, by informacje o statusie „Aktualna” prezentowały się na początku wyników wyszukiwania, natomiast o statusie „Nieaktualna/wygaszona/zmieniona/archiwalna” na końcu wyników wyszukiwania. Dzięki temu jako domyślne prezentowane będą aktualne interpretacje indywidualne, co stanowi wygodne rozwiązanie dla podatników poszukujących wykładni prawa podatkowego dotyczącej ich bieżących problemów. Takie rozwiązanie jest również bezkosztowe, ponieważ nie zachodzi konieczność zlecenia zmiany w funkcjonalności systemu, co wiązałoby się z wydatkowaniem środków finansowych.

W przypadku gdy zaistniały stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe będące podstawą interpretacji, która wygasła, przewidziano możliwość powołania się na sygnaturę tej interpretacji w nowym wniosku o wydanie interpretacji, złożonym w okresie nie dłuższym niż 5 lat od dnia utraty ważności interpretacji. Dzięki temu, wnioskodawca nie będzie musiał ponownie opisywać w wyczerpujący sposób zaistniałego stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego, a jedynie zaznaczyć checkbox w odpowiedniej rubryce wniosku ORD-IN oraz wpisać sygnaturę wygasłej interpretacji. Mechanizm ten stanowi więc swoiste przedłużenie interpretacji, która wygasła z uwagi na upływ okresu, na jaki została wydana. Co istotne, tak

wydana interpretacja dotyczyć będzie aktualnego stanu prawnego, zatem KIS porównując treść wygasłej interpretacji będzie miał możliwość weryfikacji aktualności przepisów prawa podatkowego. Tym samym, wnioskodawca będzie miał pewność, że jego interpretacja jest nadal aktualna. Co więcej, ze względu na wprowadzenie możliwości występowania przez organ interpretacyjny do innego właściwego organu posiadającego wiedzę w danej dziedzinie, w przypadku rozpatrywania wniosku o taką interpretację, KIS w uzasadnionych przypadkach będzie mógł zasięgnąć opinii innego organu i uzupełnić interpretację o taką opinię. Dzięki mechanizmowi przedłużenia, interpretacje będą więc nie tylko aktualne ale również ich zakres może ulec rozszerzeniu, przez co staną się pełniejsze.

Interpretacje indywidualne wydane przed dniem 1 stycznia 2019 r. utracą ważność z dniem 1 stycznia 2024 r., co pozwoli usunąć z obiegu prawnego stare, często nieaktualne interpretacje. Natomiast dla interpretacji wydanych po 31 grudnia 2018 r., a przed dniem 1 stycznia 2024., przewidziano kaskadowy okres utraty ważności. Polega on na tym, że interpretacje te są ważne przez 5 lat od momentu ich wydania.

Co ważne, zastosowanie się do tych interpretacji przed utratą ich ważności spowoduje zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku w zakresie wynikającym ze zdarzenia będącego przedmiotem interpretacji, jeżeli zobowiązanie nie zostało prawidłowo wykonane w wyniku zastosowania się do interpretacji, która utraciła ważność oraz skutki podatkowe związane ze zdarzeniem, któremu odpowiada stan faktyczny będący przedmiotem interpretacji, miały miejsce po utracie ważności interpretacji. Jest to więc ochrona ukształtowana na wzór ochrony wynikającej z art. 14m Ordynacji podatkowej.

Zwolnienie to obejmuje:

- w przypadku rocznego rozliczenia podatków - okres do końca roku podatkowego, w którym interpretacja utraciła ważność,
- w przypadku kwartalnego rozliczenia podatków - okres do końca kwartału, w którym interpretacja utraciła ważność,
- w przypadku miesięcznego rozliczenia podatków - okres do końca miesiąca, w którym interpretacja utraciła ważność.

Przykład 1.

Zainteresowany posiada interpretację indywidualną wydaną w dniu 16 maja 2017 r. Jego interpretacja utraci ważność z dniem wejścia w życie projektowanej ustawy, tj. z dniem 1 stycznia 2024 r. Jednakże z uwagi na to, że zainteresowany rozlicza podatki co kwartał, korzystać będzie z ochrony do 31 marca 2024 r.

Przykład 2.

Zainteresowany posiada interpretację indywidualną wydaną w dniu 11 lutego 2021 r. Jego interpretacja utraci ważność z upływem 5 lat od dnia jej wydania, czyli w dniu 11 lutego 2026 r. Zainteresowany dokonuje rocznego rozliczenia podatków, zatem ochrona przysługuje mu do 31 grudnia 2026 r.

Zróżnicowanie terminu utraty ważności interpretacji indywidualnych uzasadnione jest okresem posiadania interpretacji. Należy bowiem zauważyć, że podatnicy, których interpretacje były wydane przed 1 stycznia 2019 r. często posiadali je znacznie dłużej niż 5 lat, zatem zasadnym jest, by ich sytuacja była możliwie jak najbardziej zrównana z sytuacją podatników, których interpretacje wydano po tym terminie.

Ograniczenie interpretacji w czasie jest rozwiązaniem korzystnym, gdyż dzięki temu z obrotu prawnego zostaną usunięte nieaktualne już interpretacje, które współkształtują obecnie praktykę interpretacyjną i mogą wprowadzać podatnika w błąd co do prawidłowej wykładni przepisów prawa podatkowego.

Ograniczone w czasie interpretacje prawa podatkowego funkcjonują również w innych krajach z obszaru Unii Europejskiej, np. w Czechach (3 lata) lub w Danii (5 lat).

2.5. Zróżnicowanie opłat (art. 1 pkt 6 i 10 projektu)

Obecna kwota opłaty za wydanie interpretacji indywidualnych wynosi 40,00 zł. Natomiast zagregowane koszty wydania jednej interpretacji indywidualnej na dzień 30 września 2021 roku wynosiły 2.185,35 zł. Wysokość aktualnej opłaty jest więc nieproporcjonalna i nie rekompensuje nawet w minimalnej części kosztów, jakie ponosi KIS w związku z pracami związanymi z wydawaniem interpretacji. Co więcej, koszty zapewnienia funkcjonowania KIS z roku na rok są coraz wyższe.

| | |
|-----|---|
| Rok | Strata KIS na koniec roku w zł ¹ |
|-----|---|

¹ Sprawozdania finansowe KIS za lata 2018-2021.

| | |
|------|-----------------|
| 2018 | -81 896 735,39 |
| 2019 | -92 731 101,57 |
| 2020 | -110 325 364,05 |
| 2021 | -120 192 809,88 |

Funkcją KIS jest m. in. zapewnienie informacji o prawidłowym stosowaniu przepisów prawa podatkowego poprzez udzielanie wyjaśnień drogą telefoniczną oraz w formie zapytań elektronicznych, a także wydawanie interpretacji indywidualnych przyznających wnioskodawcom ochronę prawną (przy spełnieniu ustawowych przesłanek). KIS jest więc swoistym gwarantem społecznym dla podatników, potrzebujących pomocy przy określeniu skutków podatkowych planowanych lub podjętych przez nich czynności. Istnienie tej instytucji jest przejawem realizacji obowiązku zapewnienia jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej. Dlatego, celem zapewnienia ciągłości działania KIS, proponuje się podniesienie opłat za wydanie interpretacji indywidualnych.

W celu zapewnienia przejrzystości nowym przepisom o opłacie od wniosku za wydanie interpretacji indywidualnej, proponuje się delegowanie uprawnień do określenia wysokości opłaty na ministra właściwego do spraw finansów publicznych. Wysokość opłaty będzie określana w drodze rozporządzenia, w którym określone zostaną także poszczególne grupy podmiotów zobowiązanych do jej wnoszenia.

Jednocześnie, aby zachować proporcjonalność opłaty w stosunku do warunków gospodarczych i społecznych, proponuje się ustalenie limitu jej wysokości w oparciu o wskaźnik jakim jest minimalne wynagrodzenie za pracę ustalone na podstawie ustawy z dnia 10 października 2002 r. o minimalnym wynagrodzeniu za pracę (Dz. U. z 2020 r. poz. 2207, z późn. zm.). Rozwiązanie to gwarantuje, że opłata, co do zasady, nie przekroczy 100% minimalnego wynagrodzenia za pracę. Dla wnioskodawców będących osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej oraz wnioskodawców prowadzących działalność, jednak występujących z wnioskiem o interpretację w swojej prywatnej sprawie, niezwiązanej z prowadzoną działalnością gospodarczą (np. w sprawie spadku) ustawa zagwarantuje, że wysokość opłaty nie przekroczy 1% minimalnego wynagrodzenia za pracę.

Wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego od 1 stycznia 2023 r. wynosi 3490 zł, a począwszy od 1 lipca 2023 r. wyniesie 3600 zł.

Ponadto aby uczynić system opłat bardziej proporcjonalnym i sprawiedliwym, w rozporządzeniu zaproponowane zostanie zróżnicowanie wysokości opłat w oparciu o kryterium

wielkości i przychodów podmiotów zakwalifikowanych do danej grupy. W tym celu należy dokonać podziału podmiotów zobowiązanych do wnoszenia opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej przyjmując za wyznacznik kryterium oparte o status wnioskodawcy ustalony według właściwości urzędu skarbowego, przy uwzględnieniu warunków zaliczenia podmiotu do kategorii podatników i płatników w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego miejscowo (urząd zwykły) lub innego niż właściwy miejscowo (urząd wyspecjalizowany).

Planowana w akcie wykonawczym wysokość opłaty wyniesie:

1) dla wnioskodawców w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie - 2800 zł

2) dla wnioskodawców w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo, z wyjątkiem wnioskodawców, o których mowa w pkt 1 - 1400 zł

3) dla wnioskodawców w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego miejscowo oraz dla pozostałych wnioskodawców niewymienionych w pkt 1, 2 i 4- 400 zł

4) dla wnioskodawców będących osobami fizycznymi nieprowadzącymi działalności gospodarczej w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. - Prawo przedsiębiorców oraz dla wnioskodawców będących osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą, które występują o interpretację indywidualną w zakresie niezwiązanym z działalnością gospodarczą – 40 zł

Zaproponowany podział w oparciu o kryterium właściwości urzędu skarbowego, przy uwzględnieniu warunków zaliczenia podmiotu do kategorii podatników i płatników w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego miejscowo lub innego niż właściwy miejscowo jest realizacją postulatów Krajowej Administracji Skarbowej. Jest to czytelne kryterium bowiem podatnicy mają wiedzę do której kategorii podatników i płatników należą oraz czy podlegają właściwości urzędu właściwego miejscowo czy też wyspecjalizowanego urzędu skarbowego. Podział taki umożliwi KIS weryfikację przynależności podmiotu do danej grupy oraz prawidłową wysokość wniesionej opłaty.

Co do zasady, kategorie podatników i płatników w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo określone zostały w rozporządzeniu Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. z 2020 r. poz. 2456). Jest to więc podział funkcjonujący od kilku lat, wprowadzony celem objęcia właściwością wyspecjalizowanych urzędów skarbowych określonych kategorii podatników i płatników o istotnym znaczeniu gospodarczym lub społecznym, w szczególności wykonujących określony rodzaj działalności gospodarczej lub osiągających określoną wysokość przychodu netto w rozumieniu przepisów ustawy o rachunkowości².

W grupie pierwszej, obowiązanej do wniesienia najwyższej opłaty znajdują się wnioskodawcy w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez Naczelnika Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie. Będą to podmioty dysponujące szczególnie zasobnym kapitałem, których pozycja na rynku ma znaczący, wręcz dominujący charakter. Podmioty te mają największy potencjał gospodarczy, a w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w roku podatkowym osiągają znaczne przychody (np. roczny przychód przekraczający równowartość 50 mln euro). Należy podkreślić, że takie podmioty składają wnioski o wydanie interpretacji indywidualnej w zakresie najbardziej skomplikowanych zagadnień, co wiąże się ze szczególną pracą ze strony KIS i generuje najwyższy koszt wydania interpretacji. W grupie tej znajdują się przykładowo:

- podatkowe grupy kapitałowe,
- spółki wchodzące w skład podatkowych grup kapitałowych,
- Narodowy Bank Polski,
- banki państwowe i banki krajowe w formie spółek akcyjnych w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe (Dz. U. z 2020 r. poz. 1896, 2320 i 2419)
- banki hipoteczne w rozumieniu ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. o listach zastawnych i bankach hipotecznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 415),
- krajowe zakłady ubezpieczeń i krajowe zakłady reasekuracji w rozumieniu ustawy z dnia 11 września 2015 r. o działalności ubezpieczeniowej i reasekuracyjnej (Dz. U. z 2020 r. poz. 895, 1180 i 2320),

² Uzasadnienie poselskiego projektu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, druk sejmowy nr 826, VIII kadencja Sejmu.

- spółki publiczne, które mają siedzibę na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, o których mowa w ustawie z dnia 29 lipca 2005 r. o ofercie publicznej i warunkach wprowadzania instrumentów finansowych do zorganizowanego systemu obrotu oraz o spółkach publicznych (Dz. U. z 2020 r. poz. 2080),
- osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, z wyłączeniem podatników i płatników prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej, które w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej przekraczającej 50 mln euro

Kolejną grupą podmiotów zobowiązanych do uiszczenia opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej będą wnioskodawcy w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo, z wyjątkiem wnioskodawców pozostających we właściwości Pierwszego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego. Są to podmioty mniejsze, niż te wymienione w pierwszej grupie, lecz często prowadzą skomplikowane operacje gospodarcze, więc wydanie interpretacji indywidualnych na ich rzecz związane jest ze szczególnym nakładem pracy oraz kosztów. Co więcej, podmioty te, co do zasady, cechuje wysoki poziom przychodowości (np. roczny przychód wynoszący równowartość co najmniej 3 mln euro). W grupie tej znajdują się więc przykładowo:

- banki spółdzielcze w rozumieniu ustawy z dnia 7 grudnia 2000 r. o funkcjonowaniu banków spółdzielczych, ich zrzeszaniu się i bankach zrzeszających (Dz. U. z 2020 r. poz. 449 i 695) i ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. – Prawo bankowe,
- spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe w rozumieniu ustawy z dnia 5 listopada 2009 r. o spółdzielczych kasach oszczędnościowo-kredytowych (Dz. U. z 2020 r. poz. 1643 i 1639),
- jednostki samorządu terytorialnego w rozumieniu ustawy z dnia 8 marca 1990 r. o samorządzie gminnym (Dz. U. z 2020 r. poz. 713 i 1378), ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie powiatowym (Dz. U. z 2020 r. poz. 920) lub ustawy z dnia 5 czerwca 1998 r. o samorządzie województwa (Dz. U. z 2020 r. poz. 1668),
- oddziały lub przedstawicielstwa przedsiębiorców zagranicznych, z wyłączeniem oddziałów przedsiębiorców zagranicznych będących osobami fizycznymi, w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców

zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej (Dz. U. z 2020 r. poz. 1252 i 2255),

- przedsiębiorcy zagraniczni, z wyłączeniem przedsiębiorców zagranicznych będących osobami fizycznymi, w rozumieniu ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o zasadach uczestnictwa przedsiębiorców zagranicznych i innych osób zagranicznych w obrocie gospodarczym na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej, którzy w roku podatkowym osiągnęli na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 mln euro,
- uczelnie w rozumieniu ustawy z dnia 20 lipca 2018 r. – Prawo o szkolnictwie wyższym i nauce (Dz. U. z 2020 r. poz. 85, 374, 695, 875 i 1086) oraz samodzielne publiczne zakłady opieki zdrowotnej w rozumieniu ustawy z dnia 15 kwietnia 2011 r. o działalności leczniczej (Dz. U. z 2020 r. poz. 295, 567, 1493, 2112, 2345 i 2401), które w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 mln euro,
- osoby prawne lub jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, z wyłączeniem podatników i płatników prowadzących działalność gospodarczą w formie spółki cywilnej, które w ramach prowadzonej przez siebie działalności gospodarczej w roku podatkowym osiągnęły przychód netto ze sprzedaży towarów, wyrobów i usług o równowartości w walucie polskiej co najmniej 3 mln euro i nieprzekraczającej 50 mln euro.

Następną wyszczególnioną grupą będą podmioty w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego właściwego miejscowo oraz pozostali wnioskodawcy, niezaliczeni do innych grup. W tej grupie mieścić się będą przedsiębiorcy oraz pozostałe podmioty (z wyjątkiem osób fizycznych nieprowadzących działalności gospodarczej) pozostające we właściwości zwykłych urzędów. Choć wnioski o wydanie interpretacji indywidualnych składane przez podmioty zaliczane do tej grupy wciąż mogą cechować się wysokim kosztem skomplikowania, to co do zasady, wnioskodawcy ci nie osiągają tak znacznych przychodów, więc pozostają w gorszej kondycji finansowej, niż podmioty wymienione w dwóch pierwszych grupach. Dlatego też zasadne jest zróżnicowanie i proporcjonalne obniżenie opłaty w stosunku do wysokości w jakiej funkcjonować ona będzie dla podmiotów o silniejszej pozycji rynkowej. Dla tej grupy wnioskodawców, opłata w

wysokości 400 zł - stanowiąca niewielki ułamek zagregowanego kosztu wydania jednej interpretacji indywidualnej – nie będzie powodować dużego obciążenia majątku.

Z kolei, osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej oraz osoby fizyczne prowadzące działalność gospodarczą, których wniosek o wydanie interpretacji indywidualnej niezwiązany jest z działalnością gospodarczą, znajdują się w grupie zobowiązanej do wnoszenia opłaty w najniższej wysokości. Dla tej grupy wnioskodawców wysokość opłaty nie ulegnie zmianie i nadal wynosić będzie 40 zł. Taka wysokość ma charakter symboliczny i nie będzie stanowić obciążenia dla domowych budżetów. Jest to uzasadnione przede wszystkim niższym z reguły poziomem skomplikowania wniosku, w tym stanu faktycznego w nim opisanego oraz konieczności przeprowadzenia w związku z tym analizy prawnej wniosku oraz wydania interpretacji na rzecz osoby fizycznej.

Zdecydowana większość interpretacji indywidualnych jest wydawana na wniosek przedsiębiorców. Uwzględniając dane za lata 2019-2021 KIS szacuje, że:

- udział wniosków dotyczących podatku dochodowego od osób prawnych (CIT) we wnioskach ogółem wynosi ok. 11%,
- udział wniosków dotyczących podatku dochodowego od osób fizycznych (PIT) we wnioskach ogółem wynosi ok. 38% (połowa z tych wniosków pochodzi od osób fizycznych prowadzących działalność gospodarczą),
- udział wniosków dotyczących podatku od towarów i usług (VAT) i Akcyzy we wnioskach ogółem wynosi ok. 46%,
- udział wniosków dotyczących podatku od czynności cywilnoprawnych (PCC) we wnioskach ogółem wynosi ok. 2,75% (80% z tych wniosków pochodzi od osób fizycznych prowadzących działalność),
- udział wniosków z zakresu podatku od spadków i darowizn (SD) we wnioskach ogółem wynosi ok. 1%.

Biorąc te dane pod uwagę KIS szacuje, że wnioskodawcy prowadzący działalność gospodarczą stanowią ok. 79% wszystkich wnioskujących.

W zakresie danych liczbowych dotyczących wniosków ogółem i z podziałem na podatki oraz tematykę wniosków, dane szczegółowe przedstawiają się następująco:

1. Udział wniosków z CIT. Szacuje się, że 70% z tych wniosków jest o znacznym stopniu skomplikowania, obejmują i one:

- sektor bankowy, towarzystwa ubezpieczeniowe, SKOK i inne instytucje, a tym samym dodatkowo konieczność analizy przepisów niepodatkowych, na podstawie których działają te podmioty,
- nietypowe, znaczne wydatki w aspekcie kosztów uzyskania przychodów,
- fuzje/przekształcenia/zbycia przedsiębiorstwa, w tym dużych i strategicznych podmiotów,
- spory, postępowania arbitrażowe i ich wpływ na koszty/przychody,
- wnioski transgraniczne/powstanie zakładu,
- dotacje i różne programy pomocowe,
- spółki nieruchomościowe,
- dostawy na rzecz sił zbrojnych np. USA,
- preferencje – np. IP-BOX w dużych podmiotach.

2. Udział wniosków z PIT. Szacuje się, że połowa z tych wniosków pochodzi od osób fizycznych prowadzących działalność. Pozostałe to osoby nie prowadzące działalności (różne źródła) i płatnicy. Tematyka w działalności gospodarczej to:

- różnego rodzaju ulgi (aktualnie, w większości IP BOX),
- przekształcenia osób i spółek,
- wnioski transgraniczne – umowy o unikaniu opodatkowania (powstanie zakładu),
- płatnik, w tym konsekwencje zatrudnienia pracowników z Ukrainy i Białorusi,
- różnego rodzaju koszty i przychody.

3. Udział wniosków z VAT i Akcyzy. Prawie wszystkie wnioski pochodzą od podmiotów prowadzących działalność gospodarczą. Część wniosków składają podmioty typu: fundacje, instytucje, organy państwowe itp. 70% z tych wniosków jest o znacznym stopniu skomplikowania, obejmują one:

- konieczność analizy orzecznictwa TSUE,
- fundacje, instytucje, organy państwowe itp., które realizują odpłatnie zadania określone odrębnymi ustawami i wnoszą o ustalenie statusu tych czynności na gruncie ustawy o VAT, a tym samym dodatkowo konieczność analizy przepisów niepodatkowych, na podstawie których działają te podmioty,

- nietypowe, znaczne wydatki w aspekcie prawa do odliczenia podatku VAT,
- fuzje/przekształcenia/zbycia przedsiębiorstwa, w tym dużych i strategicznych podmiotów,
- wnioski transgraniczne
- dotacje i różne programy pomocowe w aspekcie ustalenia czy mają wpływ na cenę, dostawy nieruchomości,
- dostawy na rzecz sił zbrojnych np. USA.

Opisane we wnioskach o wydanie interpretacji indywidualnych stany faktyczne lub zdarzenia przyszłe, w przypadku zwłaszcza działalności gospodarczej, często mają skomplikowany, złożony charakter wymagający dokładnej i czasochłonnej analizy przez pracownika KIS. Interpretacje indywidualne wydawane na rzecz przedsiębiorców obejmują całe spektrum tematów podatkowych, niejednokrotnie wymagających również wiedzy daleko wychodzącej poza obszar podatków. Często w takim wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej opisana jest cała sekwencja zdarzeń mogących wywołać różne skutki podatkowe. Natomiast interpretacje składane przez osoby fizyczne nieprowadzące działalności gospodarczej dotyczą zwykle podatku dochodowego od osób fizycznych, w tym zagadnień takich jak sprzedaż nieruchomości, ulgi i zwolnienia lub rezydencja podatkowa. Najczęściej wnioski takie są proste i nie przysparzają większych trudności podczas analizy. Wobec powyższego, z uwagi na przedmiotowy zakres złożoności wniosków, zasadne jest ustalenie opłaty od wniosków złożonych przez osoby fizyczne, niezwiązanych z działalnością gospodarczą, na najniższym poziomie.

Co istotne, jeżeli wniosek złożony jest przez osobę nieprowadzącą działalności gospodarczej, jednak swoim zakresem dotyczy takiej działalności np. jej założenia w przyszłości oraz skutków podatkowych, lub rozstrzygnięcia, czy podjęte przez wnioskodawcę działania stanowią działalność gospodarczą, wtedy również opłata będzie wynosić 40 zł. Celem takiego rozwiązania jest wspieranie przyszłych przedsiębiorców w przejściu przez proces zakładania działalności gospodarczej i objaśnienia skutków podatkowych jej prowadzenia, a tym samym jest to uproszczenie zmierzające do pobudzenia przedsiębiorczości.

Przykład 1.

Wnioskodawca dokonał podziału nieruchomości gruntowej na 10 mniejszych działek i planuje zabudować każdą z nich budynkiem jednorodziennym w zabudowie dwulokalowej, a następnie dokonać ich sprzedaży, przy czym przed ich odpłatnym zbyciem nie minie 5 lat, liczonych od końca roku kalendarzowego, w którym nastąpiło nabycie nieruchomości gruntowej. W związku z tym wnioskodawca ma wątpliwość, czy czynność ta będzie stanowić odpłatne zbycie nieruchomości w rozumieniu art. 10 ust. 1 pkt 8 ustawy PIT, czy też sprzedaż taka spełnia przesłanki działalności gospodarczej. Wnioskodawca nie prowadzi obecnie działalności gospodarczej i zastanawia się, czy w związku z planowaną operacją finansową, powinien taką działalność założyć.

W ocenie KIS z przedstawionego opisu zdarzenia przyszłego wynika, że sprzedaż opisana przez wnioskodawcę spełniać będzie przesłanki działalności gospodarczej, gdyż sekwencja czynności podjętych w celu uzyskania przychodu nastąpi w sposób zorganizowany i ciągły, sprzedaż dokonana będzie w imieniu wnioskodawcy a jej celem jest zwiększenie aktywów majątkowych wnioskodawcy (osiągnięcie dochodu). Wnioskodawca nie prowadzi jeszcze działalności gospodarczej, opłata od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wyniesie 40 zł.

Przykład 2.

Wnioskodawca planuje dokonać sprzedaży ręcznie robionej biżuterii z drewna i żywicy epoksydowej (rękodzieło). Wnioskodawca nie prowadzi obecnie działalności gospodarczej. Wnioskodawca zakłada, że przychody ze sprzedaży biżuterii w żadnym miesiącu roku kalendarzowego nie przekroczą 50 % kwoty minimalnego wynagrodzenia za pracę. Zdaniem wnioskodawcy, działanie takie mieści się w pojęciu działalności nieewidencjonowanej i nie będzie stanowić działalności gospodarczej. Wobec powyższego, w ocenie wnioskodawcy jest on zwolniony z uiszczenia opłaty od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej.

W ocenie KIS stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe. Wnioskodawca nie prowadzi jeszcze działalności gospodarczej, opłata od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej wyniesie 40 zł.

Przykład 3.

Wnioskodawca otrzymał od swojej matki kwotę 200.000,00 zł tytułem darowizny, która została dokonana w formie przelewu bankowego na konto wnioskodawcy. Po trzech dniach od dnia

dokonania darowizny, wnioskodawca zgłosił ten fakt do właściwego urzędu skarbowego, składając formularz SD-Z2 oraz załączając potwierdzenie przelewu. W ocenie wnioskodawcy, jest on zwolniony z podatku od spadków i darowizn. Wnioskodawca prowadzi działalność gospodarczą, jednak darowizna ta została dokonana do jego majątku osobistego i nie ma związku z prowadzoną działalnością gospodarczą. Wnioskodawca wniósł opłatę od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej w wysokości 40 zł.

W ocenie KIS stanowisko wnioskodawcy jest prawidłowe. Istota wątpliwości dotyczy zwolnienia w podatku od spadków i darowizn, a dokonana darowizna nie powiększyła majątku firmy prowadzonej przez wnioskodawcę. Oznacza to, że wniosek o interpretację niezwiązany jest z działalnością gospodarczą, gdyż jego istotą są skutki podatkowe darowizny dokonanej poza przedsiębiorstwem. Dlatego też wnioskodawca wniósł prawidłową kwotę opłaty w wysokości 40 zł.

Uwarunkowanie opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej od kryterium właściwości urzędu skarbowego jest faktycznym uzależnieniem jej od rozmiarów i kondycji finansowej przedsiębiorstwa. Dlatego też zasadne jest ustalenie znacznie niższej kwoty opłaty dla mniejszych przedsiębiorców, pozostających we właściwości zwykłych urzędów skarbowych, gdyż opłata taka stanowi dla nich proporcjonalnie większe obciążenie, niż dla dużych przedsiębiorstw. Zróżnicowanie opłat jest więc rozwiązaniem racjonalnym i współmiernym do indywidualnej sytuacji materialnej podmiotu, a jednocześnie u żadnej z wyszczególnionych grup wnioskodawców nie spowoduje powstania znacznego obciążenia finansowego.

Ponadto zróżnicowanie opłat jest wyrazem zasady solidarności społecznej. Podmioty lepiej sytuowane przyjmują bowiem na siebie większy ciężar finansowy w ujęciu kwotowym, by podmioty w gorszej sytuacji materialnej nie były ponad proporcjonalnie obciążone. W praktyce, dzięki przyjętym kryteriom zróżnicowania opłaty, najwyższe obciążenie będzie przypadać na podmioty osiągające najwyższe obroty.

Nowe zasady dotyczące opłaty pozwolą na zmniejszenie różnicy między opłatą za wydanie interpretacji a zagregowanym kosztem jej wydania. Ponadto nowe zasady są sprawiedliwe, proporcjonalne i pozwalają na zapewnienie łatwego dostępu do interpretacji indywidualnych wszystkim zainteresowanym podmiotom.

Ze względu na zmiany w zakresie opłaty za wydanie interpretacji indywidualnej odpowiedniej modyfikacji uległy także przepisy o wniosku wspólnym. Opłata za wniosek wspólny będzie

ustalana jako suma opłat za wydanie interpretacji, przypadająca na każdego z zainteresowanych. Ponadto projektowane regulacje dotyczące opłaty od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, poprzez odpowiednie stosowanie, będą mieć również zastosowanie do przepisów dotyczących interpretacji ogólnych na wniosek.

W przypadku wniosków o wydanie interpretacji indywidualnej złożonych przed wejściem w życie niniejszej ustawy, opłata wnoszona będzie na podstawie dotychczasowych przepisów. Oznacza to, że również ewentualny zwrot opłaty dokonywany będzie w oparciu o dotychczasowe przepisy, np. w przypadku wycofania części wniosku, zwrot dotyczyć będzie proporcjonalnej części opłaty.

2.6. Zmiana dot. interpretacji - w zakresie zwolnienia z obowiązku zapłaty podatku (art. 1 pkt 9 projektu)

Ze względu na ograniczenie interpretacji indywidualnych w czasie, konieczne jest także dostosowanie do tej zmiany zasady ochrony wynikającej z art. 14m Ordynacji podatkowej. Obecnie zwolnienie z obowiązku zapłaty przysługuje do końca okresu rozliczeniowego, w którym opublikowano zmienioną interpretację ogólną, doręczono zmienioną interpretację indywidualną lub stwierdzono jej wygaśnięcie albo doręczono organowi podatkowemu odpis orzeczenia sądu administracyjnego uchylającego interpretację indywidualną ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Dlatego też proponuje się doprecyzowanie przepisu art.14m § 2 poprzez wskazanie, że zwolnienie z obowiązku zapłaty nie może przekroczyć terminu, w którym interpretacja indywidualna utraciłaby ważność z mocy prawa, na skutek upływu okresu czasu, na jaki została wydana.

Przykład 1.

Interpretacja indywidualna została wydana w dniu 15 października 2025 roku, zatem jej ważność upłynie 15 października 2030 roku. W dniu 10 maja 2030 roku interpretacja ta została zmieniona przez Szefa KAS. Podatnik rozlicza podatki rocznie. Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku przysługiwać mu będzie zatem do 15 października 2030 roku, gdyż w tym dniu interpretacja utraciłaby ważność z mocy prawa.

Przykład 2.

Interpretacja indywidualna została wydana w dniu 15 października 2025 roku, zatem jej ważność upłynie 15 października 2030 roku. W dniu 10 maja 2028 roku interpretacja ta została

zmieniona przez Szefa KAS. Podatnik rozlicza podatki rocznie. Zwolnienie z obowiązku zapłaty podatku przysługiwać mu będzie zatem do 31 grudnia 2028 roku, gdyż koniec okresu rozliczeniowego nie jest późniejszy, niż dzień, w którym interpretacja utraciłaby ważność z mocy prawa.

2.7. Możliwość niewydawania i uchylania interpretacji indywidualnych, których zakres pokrywa się z objaśnieniami podatkowymi (art. 1 pkt 3 i pkt 5)

Projektowane rozwiązanie stanowi doprecyzowanie istniejących już regulacji, które funkcjonują w związku z interpretacjami ogólnymi. Na mocy 14b § 5a Ordynacji podatkowej, jeżeli przedstawione we wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej stan faktyczny lub zdarzenie przyszłe odpowiadają zagadnieniu będącemu przedmiotem interpretacji ogólnej wydanej w takim samym stanie prawnym, wydaje się postanowienie o stwierdzeniu, że do stanu faktycznego lub zdarzenia przyszłego opisanych we wniosku ma zastosowanie interpretacja ogólna. Projektowane rozwiązanie rozszerza zakres tego przepisu również o objaśnienia podatkowe, które zapewniają taką samą ochronę prawną, jak interpretacja ogólna. Analogiczne rozwiązanie stanowi więc jedynie uzupełnienie istniejącego już przepisu.

Podobne doprecyzowanie niezbędne jest również w art. 14e § 1a pkt 2 Ordynacji podatkowej przyznającym Dyrektorowi KIS kompetencje do stwierdzenia wygaśnięcia interpretacji indywidualnej, jeżeli jest ona niezgodna z interpretacją ogólną. Jako, że zakres ochronny i funkcja objaśnień podatkowych są symetryczne do zakresu ochronnego i funkcji interpretacji ogólnej, zasadnym jest uwzględnienie w tej regulacji również objaśnień podatkowych.

Co istotne, Dyrektor KIS będzie miał możliwość zastosowania powyższego rozwiązania również do interpretacji wydanych oraz wniosków złożonych przed dniem wejścia w życie projektowanej ustawy.

Projektowana zmiana ma na celu uporządkowanie obecnych rozwiązań systemowych oraz zwiększenie roli objaśnień podatkowych, które zawierają szczegółowy opis danego zagadnienia podatkowego, wraz z praktycznymi przykładami, a ich rola ochronna jest analogiczna do interpretacji ogólnych. Ponadto rozwiązanie to korzystnie wpłynie na funkcjonowanie KIS i pozwoli zminimalizować nakład pracy związany z wydawaniem interpretacji indywidualnych, przy jednoczesnym zapewnieniu identycznej ochrony prawnej dla wnioskodawcy.

2.8. Uzupełnienie słownika wyrażeń ustawowych (art. 1 pkt 1 projektu)

Słownik wyrażeń ustawowych, zawarty w art. 3 Ordynacji podatkowej proponuje się uzupełnić o wyjaśnienie pojęcia minimalnego wynagrodzenia za pracę (dodanie w art. 3 pkt 20). W związku z tym, konieczne są także redakcyjne zmiany dostosowawcze w art. 56b pkt 2 i art. 119zy § 2 Ordynacji podatkowej (art. 1 pkt 8 i 9 projektu).

2.9. Dostosowanie pozostałych przepisów (art. 1 pkt 7-14 projektu)

Ponadto dokonano dostosowania treści niektórych przepisów do zmian wprowadzanych w niniejszym projekcie.

3. Urealnienie treści zastrzeżenia przy zasadzie ustalania właściwości miejscowej organów podatkowych (zmiana w art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej, jeżeli ustawy podatkowe nie stanowią inaczej, właściwość miejscową organów podatkowych ustala się według miejsca zamieszkania albo adresu siedziby podatnika, płatnika, inkasenta lub podmiotu wymienionego w art. 133 § 2. Propozycja zmiany w **art. 17 § 1** Ordynacji podatkowej jest związana ze zmieniającą się rzeczywistością prawną, w ramach której właściwość miejscowa organów podatkowych jest określana nie tylko w ustawach podatkowych, ale także w drodze aktów wykonawczych wydawanych na podstawie art. 11 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Tytułem przykładu można wskazać rozporządzenie Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 28 grudnia 2020 r. w sprawie niektórych podatników i płatników, w odniesieniu do których zadania są wykonywane przez naczelnika urzędu skarbowego innego niż właściwy miejscowo (Dz. U. poz. 2456).

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

W celu wyeliminowania wątpliwości i w konsekwencji sporów o potencjalnie doniosłych skutkach, uzasadnione jest, aby przepis art. 17 § 1 Ordynacji podatkowej posługiwał się pojęciem „przepisy prawa podatkowego”. Rozumie się przez nie – według art. 3 pkt 2

Ordynacji podatkowej - przepisy ustaw podatkowych, postanowienia ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską umów o unikaniu podwójnego opodatkowania oraz ratyfikowanych przez Rzeczpospolitą Polską innych umów międzynarodowych dotyczących problematyki podatkowej, a także przepisy aktów wykonawczych wydanych na podstawie ustaw podatkowych.

4. Rezygnacja z przesłanek ograniczających stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej i dyrektora izby administracji skarbowej organu podatkowego do prowadzenia postępowań podatkowych oraz rozszerzenie stosowania tej instytucji na sprawy dotyczące płatników (zmiany w art. 18c Ordynacji podatkowej)

Propozycja zmiany art. 18c Ordynacji podatkowej ma bezpośredni związek z projektowaną zmianą art. 28 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, polegającą na podniesieniu efektywności realizowanych zadań strategicznych Krajowej Administracji Skarbowej w zakresie weryfikacji rozliczeń oraz zarządzania procesem analitycznym w dobie rozwoju cyfrowego.

W projektowanym **art. 18c** zrezygnowano z przesłanki uzasadnionego podejrzenia popełnienia przestępstwa skarbowego lub konieczności zabezpieczenia dowodów jego popełnienia, jako blokujących stosowanie w praktyce instytucji wyznaczenia organu podatkowego. W aktualnym stanie prawnym istnienie tych ograniczeń nie pozwala na stosowanie instytucji wyznaczenia organu podatkowego w szerszym zakresie, a w konsekwencji nie przyczynia się do usprawnienia działań KAS. Celem instytucji wyznaczenia jest bowiem usprawnienie działania organów KAS.

Obecnie instytucja wyznaczenia organu podatkowego, o której mowa w art. 18c Ordynacji podatkowej, ma zastosowanie w sprawach dotyczących podatników. Proponuje się rozszerzenie jej stosowania także na sprawy dotyczące płatników.

Jednocześnie zaproponowano dostosowanie treści art. 18c Ordynacji podatkowej do zmiany systemowej polegającej na zniesieniu kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej.

Przesłanka określona w początkowej części przepisów § 1-3 tj. usprawnienie postępowania podatkowego, pozwoli Szefowi KAS na elastyczne zarządzanie zasobami kadrowymi. Wprowadzenie proponowanej zmiany może również mieć znaczenie w pandemii, gdy

pojawiły się przypadki wyłączenia działania całych urzędów skarbowych z powodu kwarantanny.

Proponowane rozwiązania nie zwiększą dolegliwości podatnika czy płatnika związanych ze zmianą organu podatkowego właściwego do przeprowadzenia postępowania podatkowego. W postępowaniu prowadzonym przez organ wyznaczony na podstawie art. 18c Ordynacji podatkowej obowiązujący pozostaje przepis art. 156 § 4 tej ustawy, zgodnie z którym wezwany jest obowiązany do osobistego stawienia się także poza obszarem województwa, w którym zamieszkuje lub przebywa. Podkreślenia wymaga, że instytucja wyznaczenia organu podatkowego do prowadzenia postępowania podatkowego będzie stosowana sporadycznie w przypadku stwierdzenia konieczności usprawnienia postępowania.

5. Wprowadzenie w przepisach o porozumieniu podatkowym, porozumieniu inwestycyjnym i audycie podatkowym zmian o charakterze dostosowawczym i doprecyzującym oraz uzupełnienie przepisów o porozumieniu inwestycyjnym (zmiany w art. 20zb-20ze, art. 20zh § 1, art.20zt, art. 20zw § 4, art. 20zza § 5 Ordynacji podatkowej)

1) W związku z wprowadzeniem instytucji porozumienia inwestycyjnego (dział IIC Ordynacji podatkowej) i instytucji wiążącej informacji klasyfikacyjnej (dział IVA Ordynacji podatkowej) zaistniała konieczność wprowadzenia zmian dostosowawczych w zakresie porozumień podatkowych uregulowanych w dziale IIB rozdziale 2 Ordynacji podatkowej. Zmiany polegają na:

- rozszerzeniu zakresu przedmiotowego porozumienia podatkowego o sprawy pokrywające się z zakresem zastosowania wiążącej informacji akcyzowej (WIA), wiążącej informacji stawkowej (WIS) i wiążącej informacji klasyfikacyjnej WIK), o której mowa w przepisach działu IVA (projektowany **art. 20zb § 1 pkt 5, 6 i 7** Ordynacji podatkowej),
- nadaniu porozumieniu podatkowemu mocy wiążącej podatnika i organy podatkowe za okresy rozliczeniowe objęte porozumieniem (projektowany **art. 20zb § 2** Ordynacji podatkowej),
- dodanie w **art. 20zc § 3** Ordynacji podatkowej dotyczącym porozumienia w sprawie interpretacji przepisów prawa podatkowego odesłania do odpowiedniego stosowania nowego art. 14ba tej ustawy,

- określeniu katalogu przepisów ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym, ustawy o podatku od towarów i usług oraz Ordynacji podatkowej, które znajdą zastosowanie do porozumienia podatkowego odpowiednio w sprawie WIA, WIS i WIK (projektowany art. **20zc § 6, 7 i 8** Ordynacji podatkowej),
- wskazaniu organów właściwych do wydania opinii przed zawarciem porozumienia podatkowego w sprawach WIA, WIS i WIK (projektowany art. **20zd** Ordynacji podatkowej),
- wprowadzeniu możliwości wypowiedzenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej porozumienia podatkowego w przypadku jego niestosowania przez podatnika (projektowany art. **20ze § 1a** Ordynacji podatkowej),
- określeniu przesłanek fakultatywnego wypowiedzenia przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej porozumień podatkowych w sprawach WIA, WIS i WIK (projektowany art. **20ze § 2 pkt 2a, 2b, 2c i 4** Ordynacji podatkowej),
- wyłączeniu mocy wiążącej porozumienia podatkowego w przypadku, gdy przedmiot porozumienia stanowi element czynności będących przedmiotem decyzji wydanej w związku z wystąpieniem nadużycia prawa (projektowany art. **20ze § 6** Ordynacji podatkowej),
- określeniu, w jakim przypadku porozumienie podatkowe wygasa z mocy prawa (projektowany art. **20ze § 7** Ordynacji podatkowej),
- wprowadzeniu przepisu na wzór obowiązującego art. 20zzb § 2 Ordynacji podatkowej w celu zapewnienia ochrony na wypadek wygaśnięcia porozumienia podatkowego (projektowany art. **20ze § 8** Ordynacji podatkowej).

Obecnie art. 20zh § 1 Ordynacji podatkowej stanowi o obowiązku przekazywania przez podatnika dokumentów i informacji niezbędnych do przeprowadzenia audytu podatkowego, na wniosek Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Proponuje się doprecyzowanie tego przepisu tak, aby w umowie o współdziałanie można było określić obowiązki informacyjne podatnika umożliwiające Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej bieżący nadzór nad prawidłowością realizacji umowy o współdziałanie w ramach audytu monitorującego (projektowany art. **20zh § 1** Ordynacji podatkowej).

2) Po art. 20zu Ordynacji podatkowej proponuje się dodanie art. **20zua**, zgodnie z którym, przed złożeniem wniosku o zawarcie porozumienia inwestycyjnego podmiot zainteresowany zawarciem porozumienia będzie mógł zwrócić się do organu właściwego w sprawie porozumienia o wyjaśnienie wątpliwości dotyczących zawierania takiego porozumienia w

indywidualnej sprawie, w szczególności zakresu niezbędnych informacji. W celu wyjaśnienia tych wątpliwości organ właściwy w sprawie porozumienia będzie mógł zorganizować spotkanie wstępne. Porozumienie inwestycyjne jest nową oraz złożoną procedurą, dlatego też przedsiębiorcy będą zwracać się o udzielenie wyjaśnień oraz omówienia zakresu wniosku.

3) W związku z wprowadzeniem instytucji wiążącej informacji klasyfikacyjnej (dział IVA Ordynacji podatkowej) zaistniała konieczność wprowadzenia następujących zmian w zakresie porozumień inwestycyjnych, uregulowanych w dziale IIC Ordynacji podatkowej:

- w **art. 20zt** regulującym zakres przedmiotowy porozumienia inwestycyjnego dodano w pkt 4a przepis umożliwiający dokonanie w tym porozumieniu opisu i klasyfikacji przedmiotu, o którym mowa w art. 271a. Umożliwiono w ten sposób zawarcie w tym porozumieniu postanowień z zakresu WIK. W takim przypadku będą odpowiednio stosowane przepisy art. 271b § 2, art. 271c § 1, art. 271e § 1–4, 7 i 8 Ordynacji podatkowej regulujące wymogi co do wniosku o dokonanie klasyfikacji przedmiotu, opłatę za badania i analizy niezbędne dla objęcia porozumieniem inwestycyjnym przedmiotu (świadczenia, usługi, działalności, towaru, itd.) poprzez dokonanie jego opisu i klasyfikacji. W związku z dodaniem pkt 4a należało również dostosować pkt 5 poprzez zastąpienie wyrazów „pkt 1-4” wyrazami „pkt 1-4a”;
- w związku z włączeniem do zakresu przedmiotowego porozumienia inwestycyjnego zakresu WIA, WIS i WIK, należało również dostosować w **art. 20zw § 4** Ordynacji podatkowej przepis o zawiadomieniu inwestora o wysokości i terminie opłaty za badania lub analizy dotyczących tych wiążących informacji;
- w związku z włączeniem do zakresu przedmiotowego porozumienia inwestycyjnego zakresu WIK, należało również dostosować **art. 20zza § 5** Ordynacji podatkowej. Dodany został pkt 4 określający przesłanki umożliwiające wystąpienie o zmianę lub wypowiedzenie porozumienia inwestycyjnego w zakresie WIK.

6. Stworzenie podstawy prawnej do wydania decyzji określającej kwotę podatku naliczonego do rozliczenia (zmiana w art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej)

Art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej stanowi podstawę prawną do wydania w postępowaniu podatkowym decyzji określającej prawidłową wysokość zwrotu podatku lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia w następnych okresach rozliczeniowych.

Proponuje się uzupełnienie treści przepisu **art. 21 § 3a** Ordynacji podatkowej o możliwość wydania decyzji określającej kwotę podatku naliczonego do przeniesienia na następny okres rozliczeniowy. Pozwoli to na wydanie takiej decyzji w sytuacji, gdy u podatnika w danym okresie rozliczeniowym nie występuje podatek należny, a jedynie podatek naliczony z bieżących zakupów, przy czym zostały stwierdzone nieprawidłowości w zakresie podatku naliczonego. Z uwagi na obecne brzmienie przepisu art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej brak jest, w takim przypadku, możliwości wydania decyzji określającej kwotę podatku naliczonego do rozliczenia.

7. Wprowadzenie możliwości wydawania decyzji „częstkowych” w zakresie cen transferowych (art. 21 § 6-10 i art. 165 § 4a Ordynacji podatkowej)

W obecnym stanie prawnym nie ma możliwości przeprowadzenia postępowania podatkowego w zakresie cen transferowych bez konieczności badania wszystkich okoliczności związanych z rozliczeniem podatkowym w danym okresie rozliczeniowym. Co za tym idzie, brak jest też możliwości wydania decyzji „częstkowej” w tym zakresie.

Proponuje się, aby w sprawach dotyczących transakcji kontrolowanych, w rozumieniu przepisów o podatkach dochodowych, przedmiotem decyzji określającej mogła być część zobowiązania podatkowego związana z tymi sprawami (decyzja o cenach transferowych). Decyzja będzie wskazywać, w jakim zakresie uprzednio złożona deklaracja nie wywołuje skutków prawnych (projektowany **art. 21 § 6** Ordynacji podatkowej). Nie będzie to ograniczało organu podatkowego w możliwości późniejszego wydania decyzji określającej w zakresie tego samego zobowiązania podatkowego oraz za rok podatkowy lub inny okres rozliczeniowy, którego dotyczy decyzja określająca część zobowiązania podatkowego. Decyzja określająca będzie uwzględniać rozstrzygnięcie podjęte w decyzji o cenach transferowych (projektowany **art. 21 § 7** Ordynacji podatkowej). Decyzja o cenach transferowych wygaśnie z dniem, w którym decyzja określająca stanie się ostateczna (projektowany **art. 21 § 8** Ordynacji podatkowej).

Przepisy art. 21 § 6-8 Ordynacji podatkowej będą mogły być stosowane odpowiednio do decyzji określających wysokość dochodu, przychodu, zysku lub straty podatkowej (**art. 21 § 9** Ordynacji podatkowej). Do transakcji, o których mowa w art. 11o ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych oraz art. 23za ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, znajdują odpowiednie zastosowanie przepisy art. 21 § 6-9 Ordynacji podatkowej (**art. 21 § 10** Ordynacji podatkowej).

W postanowieniu o wszczęciu postępowania w przedmiocie określenia części zobowiązania podatkowego związanej ze sprawami dotyczącym cen transferowych organ podatkowy będzie obowiązany określić zakres wszczętego postępowania (projektowany **art. 165 § 4a** Ordynacji podatkowej).

8. Stworzenie możliwości zabezpieczenia zobowiązań podatkowych grupy VAT i podatkowej grupy kapitałowej na majątku odpowiednio członka grupy VAT i spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową (art. 33b pkt 4, art. 34 § 1a i 6a oraz art. 41 § 3 Ordynacji podatkowej)

Podatkowa grupa kapitałowa oraz grupa VAT są podatnikami, ale nie posiadają majątku. Spółki tworzące podatkową grupę kapitałową oraz członkowie grupy VAT odpowiadają solidarnie za zobowiązania odpowiednio podatkowej grupy kapitałowej oraz grupy VAT.

Obowiązujące przepisy działu III rozdział 3 Ordynacji podatkowej (Zabezpieczenie wykonania zobowiązań podatkowych) nie dają podstawy do zabezpieczenia zobowiązań podatkowych grupy VAT i podatkowej grupy kapitałowej na majątku odpowiednio członka grupy VAT i spółki tworzącej PGK. W celu wzmocnienia ochrony interesu organu podatkowego proponuje się taką możliwość stworzyć w projektowanym **art. 33b pkt 4** Ordynacji podatkowej. Pozwoli to organowi podatkowemu zabezpieczyć zobowiązanie podatkowe podatkowej grupy kapitałowej lub grupy VAT na majątku odpowiednio spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową lub członka grupy VAT, jeżeli zachodzi uzasadniona obawa, że zobowiązanie nie zostanie przez tę grupę wykonane, w szczególności gdy podatkowa grupa kapitałowa lub grupa VAT trwale nie uiszcza wymagalnych zobowiązań o charakterze publicznoprawnym. Proponuje się, aby decyzja o zabezpieczeniu wygasła w momencie wszczęcia postępowania egzekucyjnego wobec spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową lub członka grupy VAT.

W celu umożliwienia zabezpieczenia hipoteką przymusową zobowiązań podatkowych podatkowej grupy kapitałowej oraz grupy VAT, konieczne jest wprowadzenie regulacji umożliwiającej zabezpieczenie na nieruchomościach spółki tworzącej podatkową grupę kapitałową lub członka grupy VAT (**art. 34 § 1a i 6a** Ordynacji podatkowej). Z kolei projektowana zmiana w **art. 41 § 3** Ordynacji podatkowej zapewni możliwość ustanowienia zastawu skarbowego na ruchomościach oraz zbywalnych prawach majątkowych należących do spółek tworzących podatkową grupę kapitałową oraz członków grupy VAT.

9. Doprecyzowanie kolejności zaliczania wpłat dokonanych tytułem rat, na które rozłożono podatek lub zaległość podatkową wraz z odsetkami za zwłokę, oraz rat podatku (zmiana w art. 62 § 3 Ordynacji podatkowej)

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

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

10. Podwyższenie kwoty uprawniającej do zapłaty podatku przez inny podmiot niż podatnik (zmiana w art. 62b § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)

Obecnie zapłata za podatnika podatku przez podmiot inny niż:

- małżonek podatnika, jego zstępni, wstępni, pasierb, rodzeństwo, ojczym, macocha, aktualny właściciel przedmiotu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego
- może nastąpić w przypadku, gdy kwota podatku nie przekracza 1000 zł.

Kwotę podatku, w ramach której ten inny podmiot może zapłacić podatek, proponuje się podwyższyć do 5000 zł. Obecna kwota 1000 zł nie była waloryzowana od momentu wprowadzenia tego rozwiązania, tj. od 1 stycznia 2016 r. Z uwagi na rosnący poziom zarobków, w tym m.in. wynagrodzenia minimalnego za pracę w gospodarce, uzasadnionym jest zwiększenie kwoty, w ramach której osoby trzecie niebędące podatnikiem będą mogły

uregulować podatek za podatnika. Zwiększenie wskazanej kwoty stworzy szersze możliwości dla dokonywania zapłaty podatków bez angażowania podatnika.

Rozwiązanie to będzie spójne systemowo z obowiązującym art. 71ca pkt 5 ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie z tym przepisem, należność pieniężna, odsetki z tytułu niezapłacenia jej w terminie, koszty upomnienia oraz koszty egzekucyjne mogą być zapłacone organowi egzekucyjnemu przez inny podmiot, jeżeli łączna wysokość tych należności nie przekracza 5000 zł. W trybie egzekucji administracyjnej dochodzone są co do zasady należności publicznoprawne, w tym podatki. Brak jest uzasadnienia do różnicowania wysokości kwoty możliwej do zapłaty, w zależności od tego czy zostanie zapłacona przez inny podmiot na podstawie przepisów Ordynacji podatkowej, czy przepisów ustawy o postępowaniu egzekucyjnym w administracji.

11. Doprecyzowanie wyłączenia obowiązku zaokrąglania odsetek za zwłokę w przypadku zaliczenia wpłaty, nadpłaty lub zwrotu podatku (zmiana w art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej)

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

Przepis § 3 został dodany do art. 63 Ordynacji podatkowej ustawą z dnia 10 września 2015 r. o zmianie ustawy - Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (Dz. U. poz. 1649, z późn. zm.). Wyłączenie stosowania zasady zaokrąglania w przypadkach określonych w art. 63 § 3 Ordynacji podatkowej było spowodowane specyfiką częściowego dokonywania wpłat na poczet zaległości podatkowej oraz zaliczania nadpłat na poczet zaległych lub bieżących zobowiązań podatkowych. Znajduje to odzwierciedlenie w uzasadnieniu projektu ustawy o zmianie ustawy – Ordynacja podatkowa oraz niektórych innych ustaw (druk nr 3462 Sejmu VII kadencji). Jeżeli dokonana wpłata nie pokrywa kwoty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, wpłatę tę zalicza się proporcjonalnie na poczet kwoty zaległości podatkowej oraz kwoty odsetek za zwłokę w stosunku, w jakim, w dniu wpłaty, pozostaje kwota zaległości podatkowej do kwoty odsetek za zwłokę. Stanowi o tym art. 55 § 2 Ordynacji podatkowej. Przepis ten stosuje się odpowiednio do zaliczania na poczet zaległości podatkowych nadpłaty i zwrotu podatku (art. 76a § 1 i art. 76b § 1 Ordynacji podatkowej).

Proponuje się doprecyzowanie wyłączenia zawartego w **art. 63 § 3** Ordynacji podatkowej, aby nie budziło wątpliwości, że w przypadku zaliczania kwot wpłaty, nadpłaty i zwrotu podatku, pokrywających kwotę zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę, odsetki za zwłokę podlegają zaokrągleniu zgodnie z zasadą określoną w art. 63 § 1 Ordynacji podatkowej.

12. Wprowadzenie możliwości umorzenia podatku przed terminem jego płatności (zmiana w art. 67a § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)

W zmienianym **art. 67a § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej wprowadza się możliwość umorzenia podatku przed upływem terminu jego płatności, tj. zanim przekształci się w zaległość podatkową. Ulga ta będzie dostępna na tych samych zasadach, co obowiązujące obecnie umorzenie zaległości podatkowej. Instytucja ta jest potrzebna m. in. w zakresie podatków samorządowych, w których zobowiązanie podatkowe powstaje na skutek doręczenia decyzji ustalającej wysokość tego zobowiązania. W przypadku podatków, które mają roczny charakter (od nieruchomości, rolny, leśny), podatnik, któremu wymierzono podatek, nie może obecnie skutecznie wystąpić o zastosowanie ulgi w postaci umorzenia całości lub części podatku do momentu upływu terminu jego płatności. Aktualnie podatnik musi czekać z wnioskiem o udzielenie ulgi do czasu powstania zaległości, a tym samym naraża się na negatywne konsekwencje, w tym odpowiedzialność karną skarbową. Sytuacja ta jest tym bardziej dotkliwa w przypadku podatków płatnych ratalnie, bowiem z upływem terminu płatności każdej raty powstaje odrębna zaległość podatkowa, o której umorzenie trzeba odrębnie występować. Problem ten zostanie wyeliminowany poprzez umożliwienie złożenia wniosku o zastosowanie umorzenia jeszcze przed powstaniem zaległości podatkowej.

W przypadku wskazanych podatków samorządowych będzie to oznaczało w praktyce, że już od momentu doręczenia decyzji ustalającej wysokość zobowiązania podatkowego podatnik będzie mógł wnioskować o umorzenie wynikającego z niej podatku, nie czekając na nadejście terminu płatności poszczególnych rat. Wyeliminuje to konieczność czekania przez zobowiązanego na powstanie zaległości podatkowej, co aktualnie jest warunkiem zastosowania ulgi. Instytucja ta będzie dotyczyć także innych podatków w sytuacji, gdy znana będzie kwota podatku, a nie upłynie jeszcze termin jego płatności. Obejmie to m.in. podatek dochodowy, w tym od osób fizycznych, jeśli w zeznaniu rocznym wyniknie podatek do dopłaty. Podatnik będzie mógł w tym zakresie złożyć deklarację podatkową i wniosek o umorzenie podatku, zanim upłynie termin jego płatności. Jeżeli zrobi to wystarczająco wcześnie, wniosek może być rozpatrzony jeszcze przed terminem płatności. Instytucja ta będzie miała zastosowanie także

do podatku od towarów i usług i podatku akcyzowego; wystarczy, by podatnik złożył deklarację i wnioski możliwie szybko po zakończeniu okresu rozliczeniowego.

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

13. Urealnienie przepisów dotyczących zasad udzielania ulg w spłacie zobowiązań podatkowych podatnikom prowadzącym działalność gospodarczą oraz umarzania zaległości podatkowych z urzędu (zmiany w art. 67b i art. 67d § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej)

1) Proponowane zmiany w art. 67b Ordynacji podatkowej wynikają z faktu, że w chwili obecnej, jak i w latach poprzednich, przeznaczenia pomocy wskazane w § 1 pkt 3 lit c-1, ze względu na brak programów pomocowych, nie mają zastosowania. W wyniku proponowanych zmian treść art. 67b § 1 będzie zbliżona do art. 64 ust. 2 ustawy z dnia 27 sierpnia 2009 r. o finansach publicznych (Dz. U. z 2022 r. poz. 1634, z późn. zm.).

Projektowany **art. 67b § 1 pkt 3 lit. c** Ordynacji podatkowej obejmuje wszystkie przeznaczenia pomocy zamieszczone w dotychczasowych lit. c-m. Nowe brzmienie tego przepisu nie będzie ograniczeniem dla stosowania pomocy, gdyż z programów pomocowych będzie wynikało przeznaczenie pomocy. Jednocześnie zmian dostosowawczych wymagają **§ 2 i 3**. Z uwagi na wskazanie w ich treści na konieczność wydania odrębnych regulacji dotyczących warunków udzielenia pomocy, nie będzie miał zastosowania przepis **§ 6**, który proponuje się uchylić.

2) Koniecznym elementem przesłanki uzasadniającej umorzenie zaległości z urzędu, o której mowa w art. 67d § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, jest brak spadkobierców innych niż Skarb Państwa lub jednostka samorządu terytorialnego oraz brak możliwości orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej. Obecnie w praktyce spadkobiercy podatnika coraz częściej korzystają z przyjęcia spadku z ograniczeniem odpowiedzialności za długi (dziedziczenie z dobrodziejstwem inwentarza). W sytuacji, gdy podatnik nie pozostawił żadnego majątku albo pozostawił przedmioty codziennego użytku domowego o nieznacznej wartości nie dojdzie do zaspokojenia zaległości podatkowych spadkodawcy. W **art. 67d w § 1** proponuje się zmodyfikować przesłankę określoną w **pkt 4**, aby jej elementem składowym był brak możliwości orzeczenia o zakresie odpowiedzialności spadkobierców lub o odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej.

14. Zmiana sposobu liczenia terminu przedawnienia prawa do wydania decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów

nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej)

Obowiązujący art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej stanowi, że zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie powstaje, jeżeli decyzja ustalająca to zobowiązanie została doręczona po upływie 5 lat, licząc od końca roku kalendarzowego, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie.

W myśl art. 25c ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, obowiązek podatkowy z tytułu przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych powstaje na ostatni dzień roku podatkowego, w którym powstał przychód w kwocie odpowiadającej nadwyżce wydatku nad przychodami (dochodami) opodatkowanymi lub przychodami (dochodami) nieopodatkowanymi.

Jednocześnie, zgodnie z art. 25b ust. 2 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, w pierwszej kolejności za wydatek uznaje się wartość mienia zgromadzonego w roku podatkowym, a gdy nie jest możliwe ustalenie roku podatkowego, w którym zgromadzono te środki - za wydatek uznaje się wysokość wydatkowanych w roku podatkowym środków.

Termin na wydanie decyzji ustalającej zobowiązanie podatkowe z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych nie jest skorelowany z terminami obowiązującymi w innych tytułach podatkowych. To powoduje, że ustalenia z NZP muszą „wyprzedzać” zobowiązania podatkowe z ujawnionych źródeł o rok – pomimo możliwości ich weryfikacji w tym okresie (korekty, wnioski o stwierdzenie nadpłaty, decyzje wymiarowe).

Dodatkowo należy zauważyć, że w praktyce przesłanką zainteresowania się przez organy podatkowe NZP jest informacja o poniesieniu przez podatnika wydatku, a nie informacja o zgromadzonym na finansowanie wydatku mieniu, które mogło nastąpić znacznie wcześniej, o czym organy podatkowe nie posiadają informacji.

Obecna regulacja art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej powoduje, że organ podatkowy nie ma możliwości ustalenia zobowiązania podatkowego, gdy mienie zostało zgromadzone kilka lat wcześniej niż wydatkowane, z uwagi na przedawnienie prawa do wydania decyzji.

Przykład:

W roku 2020 na podstawie aktu notarialnego podatnik nabył mieszkanie. Aby porównać przychody i wydatki podatnika konieczne jest zweryfikowanie dochodów wynikających z zeznań podatkowych złożonych przez podatnika. Zeznania za rok 2020 wpływają do urzędów skarbowych w roku 2021. Organ podatkowy w roku 2022 wezwał podatnika do złożenia wyjaśnień na okoliczność źródeł finansowania zakupionej w 2020 roku nieruchomości.

Z dostarczonych przez podatnika dowodów wynika, że zakupił mieszkanie od dewelopera i główne wydatki z tego tytułu ponosił w latach 2018-2019. W takiej sytuacji obowiązkiem organu podatkowego jest przeprowadzenie postępowania za lata 2018-2019, a termin na wydanie decyzji z NZP za 2018 rok upływa z końcem 2023 roku. W przypadku konieczności ustalenia np. faktycznych dochodów z działalności gospodarczej podatnika (w ramach kontroli podatkowej lub kontroli celno-skarbowej), istnieje ryzyko przedawnienia prawa do wydania decyzji wymiarowej. Ryzyko takie wzrasta jeszcze bardziej, gdy podatnik powoła się na zlikwidowaną w 2018 roku lokatę bankową, którą założył w roku 2017. Wtedy organ podatkowy powinien opodatkować rok 2017.

W sytuacji, gdy w roku 2023 organ podatkowy stwierdzi, że podatnik z prowadzonej w 2017 roku działalności gospodarczej nie zadeklarował całości dochodu – może wydać decyzję określającą zobowiązanie podatkowe z tytułu tej działalności. Jednak podatnik w takiej sytuacji nie będzie skłonny do wskazywania przychodów z tej działalności wiedząc, że uniknie jakiegokolwiek opodatkowania. Jeśli bowiem organ podatkowy stwierdzi, że w 2017 roku podatnik zgromadził mienie, które nie znajduje pokrycia w legalnych dochodach – nie ma już możliwości wydania decyzji z NZP.

W celu rozwiązania istniejących problemów proponuje się, aby w **art. 68 § 4a** Ordynacji podatkowej 5-letni termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego z tytułu opodatkowania przychodów nieznajdujących pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych był liczony od końca roku kalendarzowego następującego po roku kalendarzowym, w którym powstał obowiązek podatkowy w tym zakresie.

15. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia związanej z doręczeniem decyzji organu pierwszej instancji określającej wysokość zobowiązania podatkowego (lub straty podatkowej), od której zostało wniesione odwołanie (art. 70 § 2a Ordynacji podatkowej)

W projektowanym **art. 70 § 2a** Ordynacji podatkowej proponuje rozwiązanie problemu obstrukcyjnego wszczynania postępowań w przedmiocie uzupełnienia decyzji. Postępowania te są wszczynane przez podatników celem wyczerpywania terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Z obliczeń Ministerstwa Finansów wynika, że składanie wniosków o uzupełnienie decyzji, przy korzystaniu z maksymalnego terminu na doręczenie korespondencji organu podatkowego, daje podatnikowi nawet 77 dni wyczerpania okresu przedawnienia. W okresie tym nie zawiera się czas na rozpatrzenie przez organ podatkowy wniosku złożonego na podstawie art. 213 Ordynacji podatkowej lub zażalenia złożonego na podstawie art. 213 § 5 tej ustawy. Realne wyczerpanie okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego w ten sposób, przy uwzględnieniu czasu na rozpatrzenie wniosku i zażalenia (art. 213 § 1 i 5 Ordynacji podatkowej) może z łatwością przekroczyć 100 dni.

Proponowany przepis ma na celu wykluczenie po stronie podatnika zasadności składania niemerytorycznych wniosków o uzupełnienie decyzji. Postępowania z art. 213 Ordynacji podatkowej będą bowiem prowadzone w okresie zawieszenia biegu terminu przedawnienia. Znaczenie proponowanej regulacji dla pozostałych podatników będzie nikłe (maksymalnie 14 dni zawieszenia biegu terminu przedawnienia).

16. Zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym – instytucją przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek ustanowienia hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego (dodanie w art. 70 § 4a i uchylenie § 8 oraz zmiana dostosowawcza w art. 118 § 2 zdanie drugie Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z obowiązującym art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, nie ulegają przedawnieniu zobowiązania podatkowe zabezpieczone hipoteką lub zastawem skarbowym, jednakże po upływie terminu przedawnienia zobowiązania te mogą być egzekwowane tylko z przedmiotu hipoteki lub zastawu.

W okresie od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. regulacja stanowiąca o nieprzedawnianiu się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką była zawarta w art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej. Regulacja ta - po uzupełnieniu o zabezpieczenie w postaci zastawu skarbowego – została z dniem 1 stycznia 2003 r. przeniesiona do art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który w niezmienionym kształcie nadal obowiązuje.

Wyrokiem z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny stwierdził niekonstytucyjność art. 70 § 6 Ordynacji podatkowej, w brzmieniu obowiązującym

od dnia 1 stycznia 1998 r. do dnia 31 grudnia 2002 r. W końcowej części uzasadnienia tego wyroku Trybunał zauważył, że obecnym odpowiednikiem zakwestionowanego przepisu jest art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, który budzi podobne wątpliwości i wymaga pilnej interwencji ustawodawcy.

Postanowieniem z dnia 7 listopada 2016 r., sygn. akt SK 40/12, wydanym po rozpoznaniu wniosku Marszałka Sejmu VII kadencji o wyjaśnienie wątpliwości co do treści punktu 2 wyroku o sygn. akt SK 40/12, Trybunał Konstytucyjny umorzył postępowanie ze względu na niedopuszczalność wydania orzeczenia. W uzasadnieniu postanowienia Trybunał wskazał, że art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej nie był przedmiotem oceny w sentencji powyższego wyroku. Jednocześnie Trybunał zaznaczył, że moc powszechnie obowiązującą ustrojodawca wiąże tylko z orzeczeniami Trybunału w wąskim rozumieniu, a więc z rozstrzygnięciami, które podejmuje Trybunał w sentencji swoich orzeczeń.

Przed Trybunałem Konstytucyjnym zawisły dwie sprawy oznaczone sygn. P 6/16 i K 10/16 w przedmiocie zbadania zgodności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej z Konstytucją RP. Trybunał Konstytucyjny nie wydał jeszcze orzeczeń w tych sprawach.

Po wydaniu przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 8 października 2013 r., sygn. akt SK 40/12, w orzecznictwie sądów administracyjnych ukształtowało się stanowisko o niekonstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej. Stanowisko to ma charakter ugruntowany. Rozstrzygnięcia organów podatkowych wydawane w oparciu o art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej, w razie ich zaskarżenia do sądów administracyjnych, są konsekwentnie uchylane przez sądy, co pociąga za sobą konieczność zwrotu przez organy podatkowe wysokich kosztów postępowania sądowego.

Problem negowania przez sądy administracyjne konstytucyjności art. 70 § 8 Ordynacji podatkowej przekłada się również na działanie organów egzekucyjnych. Niekorzystna dla organów Krajowej Administracji Skarbowej linia orzecznicza sądów administracyjnych wzmogła groźbę ponoszenia odpowiedzialności odszkodowawczej z tytułu wyrządzonej szkody.

W celu rozwiązania istniejącego problemu proponuje się zastąpienie instytucji nieprzedawniania się zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym (**uchylenie w art. 70 § 8**) – instytucją przerwania biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego wskutek dokonania wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego (projektowany **art. 70 § 4a** Ordynacji podatkowej). Proponuje się, aby po przerwaniu termin przedawnienia biegł na nowo od dnia następującego po dniu, w którym dokonano wpisu hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego.

W odniesieniu do wierzytelności podatkowych zabezpieczonych hipoteką lub zastawem skarbowym wprowadzone rozwiązanie powinno w należyty sposób chronić uprawnienia wierzyciela podatkowego do uzyskania zaspokojenia z rzeczy obciążonej, a jednocześnie zapewni równe traktowanie podatników posiadających składniki majątkowe podlegające zabezpieczeniu w postaci hipoteki przymusowej lub zastawu skarbowego w stosunku do podatników, którzy takich składników majątkowych nie posiadają a wobec których został zastosowany środek egzekucyjny. Zgodnie z art. 70 § 4 Ordynacji podatkowej, bieg terminu przedawnienia zostaje przerwany wskutek zastosowania środka egzekucyjnego, o którym podatnik został zawiadomiony. Po przerwaniu biegu terminu przedawnienia biegnie on na nowo od dnia następującego po dniu, w którym zastosowano środek egzekucyjny.

Dodanie w art. 70 § 4a zostało uwzględnione w treści **art. 118 § 2 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej.

17. Doprecyzowanie końcowego momentu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania (art. 70 § 7 pkt 2 i 2a Ordynacji podatkowej)

Stosownie do przepisu art. 70 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpoczyna się, a rozpoczęty ulega zawieszeniu, z dniem wniesienia skargi do sądu administracyjnego na decyzję dotyczącą tego zobowiązania. Końcowa data okresu zawieszenia postępowania została określona w art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, bieg terminu przedawnienia rozpoczyna się, a po zawieszeniu biegnie dalej, od dnia następującego po dniu doręczenia organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności.

Zgodnie z art. 286 § 1 ustawy z dnia 30 sierpnia 2002 r. - Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (Dz. U. z 2023 r. poz. 259) - dalej: „p.p.s.a.”, po uprawomocnieniu się orzeczenia sądu pierwszej instancji akta administracyjne sprawy zwraca się organowi administracji publicznej załączając odpis orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności. Zgodnie z art. 286 § 2 p.p.s.a. termin do załatwienia sprawy biegnie od daty zwrotu akt organowi.

Analiza powyższych regulacji wskazuje na to, że celem przepisu art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej było określenie końcowej daty okresu zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego, jako dnia wpływu do organu podatkowego akt sprawy wraz z odpisem prawomocnego orzeczenia. Taki wniosek jest uzasadniony tym, że wskazany wyżej

przepis art. 286 § 1 p.p.s.a. nie przewiduje wprost sytuacji, w której do organu podatkowego wpływa odpis prawomocnego orzeczenia bez akt sprawy.

Tym niemniej w praktyce występują przypadki przesyłania do organu podatkowego odpisu orzeczenia ze stwierdzeniem jego prawomocności, bez jednoczesnego zwrotu akt sprawy. Takie działanie sądów administracyjnych jest dyktowane koniecznością zwrotu przez organy podatkowe zasądzonych kosztów postępowania, jak również występuje wówczas, gdy akta są wspólne dla kilku spraw zawisłych przez sądem administracyjnym. Akta zwracane są w takiej sytuacji dopiero po zakończeniu wszystkich postępowań sądowoadministracyjnych. Przed zwrotem akt sądy administracyjne przesyłają natomiast jedynie odpis prawomocnego orzeczenia.

Z językowej wykładni przepisu art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej wynika, że okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia kończy się z dniem przesłania do organu podatkowego odpisu prawomocnego wyroku. W związku z tym, w takim przypadku organy odwoławcze zwykle występują do sądu o wypożyczenie akt celem załatwienia sprawy. Przy czym pojawia się problem, czy wypożyczenie akt należy utożsamiać ze zwrotem akt, o którym mowa w art. 286 § 2 p.p.s.a., powodującym rozpoczęcie biegu terminu do załatwienia sprawy. W celu usunięcia wątpliwości zasadne jest doprecyzowanie przepisu art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej poprzez wskazanie, że okres zawieszenia biegu terminu przedawnienia kończy doręczenie organowi podatkowemu akt sprawy oraz odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (projektowany **art. 70 § 7 pkt 2** Ordynacji podatkowej), a jeżeli akta sprawy są prowadzone w postaci elektronicznej - doręczenie organowi podatkowemu odpisu orzeczenia sądu administracyjnego, ze stwierdzeniem jego prawomocności (projektowany **art. 70 § 7 pkt 2a** Ordynacji podatkowej). Takie brzmienie przepisu art. 70 § 7 pkt 2 Ordynacji podatkowej z jednej strony uwzględnia sytuację, kiedy akta i odpis orzeczenia sądowego nie wpływają jednocześnie, a z drugiej wskazuje na wymóg doręczenia organowi podatkowemu zarówno akt jak i odpisu orzeczenia. Propozycja jest obecnie tym bardziej zasadna, że NSA, uchylając wyrok WSA, może uchylić decyzję (wtedy wpływa tylko wyrok NSA a prawomocny wyrok WSA z aktami później). Proponowane przepisy art. 70 § 7 pkt 2 i 2a są spójne z art. 286 § 2 p.p.s.a.

18. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z postępowaniem podatkowym w przypadku unikania opodatkowania (art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7 Ordynacji podatkowej)

Proponuje się, aby wszczęcie postępowania określonego w rozdziale 2 działu IIIA Ordynacji podatkowej („Postępowanie podatkowe w przypadku unikania opodatkowania”) albo przejęcie postępowania podatkowego na podstawie tych przepisów stanowiło przesłankę zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Postępowania prowadzone w zakresie stosowania art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści są skomplikowane (m.in. dotyczą relacji pomiędzy kilkoma podmiotami przez co też zakres rzeczowy spoczywa wyłącznie na jednym organie podatkowym) oraz czasochłonne. W procedurze stosowania ww. instytucji wchodzi w grę zazwyczaj dwa organy podatkowe: terenowy, w tym samorządowy, który wykrywa przypadek unikania opodatkowania, oraz Szef KAS, który prowadzi postępowanie podatkowe określone w rozdziale 2 działu IIIA Ordynacji podatkowej. Z jednej strony wydłuża to czas trwania postępowania, ale z drugiej strony wprowadza pewien podział zadań pomiędzy Szefa KAS a organy terenowe.

Skomplikowany charakter dostrzeżonego naruszenia przepisów materialnego prawa podatkowego nie powinien zwiększać szansy na przedawnienie zobowiązania podatkowego.

Bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego nie rozpocznie się, a rozpoczęty ulegnie zawieszeniu, z dniem wszczęcia postępowania podatkowego w przypadku unikania opodatkowania, albo przejęcia postępowania podatkowego na podstawie art. 119g § 1 lub 2 Ordynacji podatkowej (projektowany **art. 70 § 6 pkt 7** Ordynacji podatkowej). Bieg terminu przedawnienia rozpocznie się, a po zawieszeniu będzie biegł dalej, od dnia następującego po dniu doręczenia decyzji ostatecznej wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej lub środków ograniczających umowne korzyści, albo decyzji ostatecznej albo postanowienia wydanego na podstawie art. 119k § 1 lub 1a tej ustawy (projektowany **art. 70 § 7 pkt 7** Ordynacji podatkowej).

19. Wprowadzenie nowej przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z wszczęciem kontroli celno-skarbowej (art. 70 § 6 pkt 8 i § 7 pkt 8 Ordynacji podatkowej)

Proponowana zmiana polega na uwzględnieniu w art. 70 § 6 i 7 Ordynacji podatkowej nowego zdarzenia, które powoduje zawieszenie biegu terminu przedawnienia. Propozycja, aby wszczęcie kontroli celno-skarbowej zawieszało bieg terminu przedawnienia uzasadniona jest tym, że te kontrole mają na celu wykrywanie i zwalczanie najpoważniejszych nieprawidłowości podatkowych (optymalizacje podatkowe, karuzele VAT czy zorganizowana przestępczość

podatkowa). Przez to kontrole celno-skarbowe są często długotrwałe i złożone, wymagające sprawdzenia dokumentów u kontrahentów, w tym także zagranicznych. Brak możliwości zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego w przypadku wszczęcia kontroli celno-skarbowej może niejednokrotnie spowodować przedawnienie tego zobowiązania, a w rezultacie brak wpływów do budżetu państwa.

Wszczęcie kontroli celno-skarbowej jest poprzedzane analizą ryzyka, a kontrole są wszczynane gdy zachodzi wysokie ryzyko nieprawidłowości lub nadużyć i uszczuplenia dochodów budżetu państwa.

Proponowane w projekcie zmiany związane z odejściem od kontroli podatkowych prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych na rzecz rozszerzenia ich uprawnień w czynnościach sprawdzających może spowodować uruchomienie kontroli celno-skarbowej w przypadkach, gdy analiza ryzyka wskaże wysokie prawdopodobieństwo nieprawidłowości. Konieczne jest zapewnienie naczelnikom urzędów celno-skarbowych możliwości skutecznego określania zobowiązań podatkowych przed upływem terminu przedawnienia w sytuacji, w której zwiększyłaby się liczba kontroli celno-skarbowych po odejściu w KAS od kontroli podatkowej. Zgodnie z preambułą ustawy o KAS, Krajowa Administracja Skarbowa została powołana m.in. w celu zapewnienia wykonywania obowiązków podatkowych i celnych, a także efektywnego poboru danin publicznych.

Nie zachodzi obawa o instrumentalne przerwanie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez wszczęcie kontroli celno-skarbowej, jak również o narażenie Skarbu Państwa na koszty związane z nieefektywnymi postępowaniami, w przypadkach gdzie z góry wiadomo (po przeprowadzonej analizie ryzyka), że nie ma możliwości ściągnięcia należności i co do zasady nie zmieni się sytuacja majątkowa podatnika. Proponowane zmiany wpłyną również na ukierunkowanie działań na efektywne wykorzystanie zasobów oraz w konsekwencji przyczynią się do zwiększenia wpływów budżetu państwa.

20. Modyfikacja przesłanki zawieszenia biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego związanej z koniecznością uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa (art. 70a § 1 Ordynacji podatkowej)

Obecnie zawieszenie biegu terminu przedawnienia na podstawie art 70a § 1 Ordynacji podatkowej, w przypadku gdy możliwość ustalenia lub określenia zobowiązania podatkowego wynika z umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, jest uwarunkowane tym, aby

od uzyskania odpowiednich informacji od organów innego państwa uzależnione było ustalenie lub określenie przez organ podatkowy wysokości tego zobowiązania.

Wystąpienia do obcych administracji podatkowych o informacje kierowane są także w toku kontroli podatkowych i kontroli celno-skarbowych. Jedną z przesłanek wystąpienia przez organ podatkowy do innego państwa jest uzyskanie informacji w celu ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego. Bezpośrednim celem kontroli podatkowej i kontroli celno-skarbowej nie jest ustalanie lub określanie wysokości zobowiązania podatkowego, co wyklucza zawieszenie biegu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego.

Proponuje się zmianę **art. 70a § 1** Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby przesłanką zawieszenia biegu terminu przedawnienia było wystąpienie, na podstawie ratyfikowanych umów o unikaniu podwójnego opodatkowania lub innych ratyfikowanych umów międzynarodowych, których stroną jest Rzeczpospolita Polska, do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego, jeżeli nie ma żadnych innych okoliczności poza objętymi wystąpieniem, które mogą być przedmiotem dowodu.

Warunek w postaci wystąpienia na podstawie umów do organów innego państwa o udzielenie informacji niezbędnych do ustalenia lub określenia wysokości zobowiązania podatkowego jest zawarty w obowiązującym przepisie art. 201 § 1b pkt 1 Ordynacji podatkowej dotyczącym zawieszenia postępowania podatkowego.

21. Zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanego zeznania (deklaracji) (art. 75, art. 77, art. 78 § 3, art. 79 § 3 i 4, art. 80 § 3, art. 81 § 1a, art. 81b § 2a, art. 133 § 2d, art. 165 § 8a Ordynacji podatkowej)

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

Obowiązujące regulacje w zakresie wymogu złożenia wraz ze skorygowaną deklaracją wniosku o stwierdzenie nadpłaty oceniane są przez podatników jako nazbyt sformalizowane.

W momencie składania korekty deklaracji w formie elektronicznej podatnik nie ma możliwości złożenia jednocześnie wniosku o stwierdzenie nadpłaty. Wniosek musi złożyć oddzielnie, najczęściej w formie papierowej. Wzywanie podatnika do złożenia brakującego wniosku o stwierdzenie nadpłaty, w szczególności gdy złożona korekta nie budzi wątpliwości, jest problematyczne zarówno dla organu podatkowego, jak i dla podatnika. Czynności te nadmiernie wydłużają czas postępowania oraz generują dodatkowe koszty.

W celu rozwiązania istniejących problemów, proponuje się zniesienie wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji składanej po upływie ustawowego terminu jej złożenia (uchylenie **art. 75 § 3** Ordynacji podatkowej). W takim przypadku za datę wszczęcia postępowania w sprawie stwierdzenie nadpłaty będzie przyjmowana data złożenia tej korekty (projektowany **art. 165 § 8a** Ordynacji podatkowej). Należy zauważyć, że dotychczasowy wymóg składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty wraz z korektą deklaracji z wykazaną nadpłatą nie dotyczył sytuacji, gdy podatnik koryguje deklarację jeszcze przed upływem ustawowego terminu przewidzianego na złożenie deklaracji.

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

22. Uzupelnienie regulacji dotyczących zwrotu podatku oraz terminów zwrotu nadpłaty (art. 76b § 1, 1a i 1b oraz art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)

1) Przepis art. 76b § 1 zdanie drugie Ordynacji podatkowej w obecnym brzmieniu jako datę zaliczenia zwrotu wskazuje datę złożenia deklaracji wykazującej kwotę do zwrotu lub datę złożenia korekty takiej deklaracji. Nie uregulowano w tym przepisie daty zaliczenia zwrotu w sytuacji, gdy został on określony decyzją (a nie był wcześniej wykazany w deklaracji). W praktyce organów podatkowych przyjęło się, że w takiej sytuacji zaliczenie zwrotu jest dokonywane z datą wydania decyzji jako aktu administracyjnego, w którym określono zwrot podatku. Z tego względu zasadne jest doprecyzowanie przepisu **art. 76b § 1 zdanie drugie** Ordynacji podatkowej poprzez wskazanie jako daty zaliczenia zwrotu także daty wydania decyzji określającej zwrot.

Z systemowego punktu widzenia, tak jak w przypadku instytucji nadpłaty, przepisy Ordynacji podatkowej powinny zawierać kompletne normy ogólne dotyczące terminu zwrotu podatku

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

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

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

2) Zgodnie z art. 77 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej, nadpłata podlega zwrotowi w terminie 30 dni od dnia wydania decyzji o zmianie, uchyleniu albo stwierdzeniu nieważności decyzji - jeżeli w związku z uchyleniem albo stwierdzeniem nieważności decyzji nie wystąpi obowiązek wydania nowej decyzji. Obecnie przepis ten nie przewiduje sytuacji, gdy sąd administracyjny wyda wyrok uchylający zarówno decyzję organu drugiej jak i pierwszej instancji (nie ma wtedy konieczności wydawania kolejnej decyzji organu drugiej instancji o uchyleniu decyzji organu pierwszej instancji). Proponuje się uwzględnić tę sytuację w treści **art. 77 § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej.

23. Ograniczenie możliwości uzyskania zwrotu nadpłaty w kasie na rzecz upowszechniania zwrotów bezgotówkowych (art. 77b § 1 pkt 2 i 4, § 3 i 3a Ordynacji podatkowej)

Obecnie zwrot nadpłat podatnikom (płatnikom lub inkasentom) niezobowiązanym do posiadania rachunku bankowego lub rachunku w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej następuje na wskazany rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej podatnika (płatnika lub inkasenta) albo przekazem pocztowym, chyba że podatnik, płatnik lub inkasent zażądamy zwrotu nadpłaty w kasie (art. 77b § 1 pkt 2). Nadpłata, której wysokość nie przekracza dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym, jeżeli nie wskazano rachunku, na który ma zostać zwrócona, podlega zwrotowi w kasie (art. 77b § 3).

W wyniku proponowanych zmian **art. 77b § 1 pkt 2 i § 3** oraz dodania **§ 3a**, możliwość uzyskania zwrotu nadpłaty w kasie będzie uzależniona od tego, czy organ podatkowy zapewnia obsługę kasową. Zwrot nadpłaty nie będzie mógł dokonany w kasie, jeżeli nie będzie ona prowadzona przez organ podatkowy lub podmiot obsługujący organ podatkowy.

Jeżeli wysokość nadpłaty nie będzie przekraczała dwukrotności kosztów upomnienia w postępowaniu egzekucyjnym i nie zostanie wskazany rachunek, na który ma zostać zwrócona lub jej zwrot nie będzie możliwy w kasie, nadpłata będzie podlegała z urzędu zaliczeniu na poczet przyszłych zobowiązań podatkowych. Przyjęcie takiego rozwiązania w odniesieniu do niewielkich kwot nadpłat zapobiegnie dokonywaniu ich zwrotu przekazem pocztowym, co byłoby nieekonomiczne, a nawet niemożliwe. Należy bowiem mieć na uwadze, że nadpłata zwracana przekazem pocztowym jest pomniejszana o koszty jej zwrotu (art. 77b § 4).

Obecnie obsługa kasowa w urzędach skarbowych jest świadczona przez firmy zewnętrzne, co generuje wydatki w skali kraju w wysokości 1.527 tys. miesięcznie. Proponowane zmiany będą sprzyjały upowszechnieniu zwrotów bezgotówkowych oraz pozwolą na rezygnację z zapewnienia kosztownej obsługi kasowej w organach podatkowych funkcjonujących w ramach Krajowej Administracyjnej Skarbowej.

W art. 77b § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej proponuje się, aby w przypadku, gdy podatnik jest osobą małoletnią, nadpłata była zwracana na wskazany rachunek bankowy lub rachunek w spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej przedstawiciela ustawowego albo przekazem pocztowym, chyba że na żądanie podatnika zwrot nadpłaty może być dokonany w kasie. Taka regulacja rozwiąże problem, który może wystąpić w przypadku, gdy nie będzie

możliwości odebrania nadpłaty w urzędzie skarbowym w kasie przez małoletniego podatnika nieposiadającego rachunku bankowego. Byłby on wtedy niejako „skazany” na zwrot nadpłaty przekazem pocztowym, co wiąże się z obciążeniem opłatą pocztową potrącaną z należnej nadpłaty.

24. Uwzględnienie wspólników rozwiązanej spółki jawnej w przepisach dotyczących legitymacji wspólników rozwiązanej spółki cywilnej do złożenia korekty deklaracji, z której wynika nadpłata i określających zasady zwrotu takiej nadpłaty (art. 77b § 5 pkt 2 i art. 81 § 1a Ordynacji podatkowej)

Zasadne jest wprowadzenie zmian, które umożliwią wspólnikom rozwiązanej spółki jawnej złożenie korekty deklaracji spółki i uzyskanie nadpłaty z tytułu zobowiązań spółki. Przemawia za tym wyrok WSA w Gorzowie Wielkopolskim z 3 marca 2022 r., sygn. akt I SA/Go 6/22. tym wyroku Sąd stwierdził, że „podobieństwo sytuacji prawnopodatkowej spółki jawnej i spółki cywilnej na gruncie podatku od towarów i usług (argumentum a similibus), jak również brak argumentów uzasadniających różnicowanie sytuacji prawnej wspólników po likwidacji takich spółek, uzasadnia odpowiednie zastosowanie (w drodze analogii legis) art. 75 § 2, art. 75 § 3a i art. 81 § 1a Ordynacji podatkowej w odniesieniu do wspólników zlikwidowanej spółki jawnej”. Stosowne zmiany zostały zaproponowane w **art. 77b § 5 pkt 2 i art. 81 § 1a** Ordynacji podatkowej (przepisy art. 75 Ordynacji podatkowej uległy modyfikacjom w związku ze zniesieniem wymogu składania wniosku o stwierdzenie nadpłaty w przypadku, gdy nadpłata wynika ze skorygowanej deklaracji).

25. Wydłużenie terminu na ogłoszenie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych, w drodze obwieszczenia, listy krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, oraz dnia przyjęcia tego wykazu przez Radę Unii Europejskiej (art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej)

Zgodnie z obowiązującym art. 86a § 10 Ordynacji podatkowej, minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza, w drodze obwieszczenia, w Dzienniku Urzędowym Rzeczypospolitej Polskiej "Monitor Polski":

1) listę krajów i terytoriów wskazanych w unijnym wykazie jurysdykcji niechętnych współpracy do celów podatkowych przyjmowanym przez Radę Unii Europejskiej, które nie zostały ujęte w wykazie krajów i terytoriów stosujących szkodliwą konkurencję podatkową

wydawanym na podstawie przepisów o podatku dochodowym od osób fizycznych oraz przepisów o podatku dochodowym od osób prawnych,

2) dzień przyjęcia wykazu, o którym mowa w pkt 1, przez Radę Unii Europejskiej
- w terminie 7 dni od dnia przyjęcia tego wykazu.

Proponowana zmiana w **art. 86a § 10** Ordynacji podatkowej polega na wydłużeniu z 7 do 21 dni terminu na wydanie przez ministra właściwego do spraw finansów publicznych obwieszczenia, o którym mowa w tym przepisie.

Praktyka obowiązywania przedmiotowej regulacji wskazała, że termin 7 dni jest zbyt krótki, co czyni niemożliwym terminowe zrealizowanie przez Ministra Finansów obowiązku wydania przedmiotowego obwieszczenia.

Za dzień przyjęcia wykazu przyjmuje się bowiem dzień ogłoszenia Konkluzji przez Radę UE, natomiast opublikowanie przedmiotowych Konkluzji w Dzienniku Rządowym UE następuje przeważnie w przedostatnim lub ostatnim dniu terminu 7 dni, o którym mowa w przepisie. Z uwagi na to, że obwieszczenie musi zawierać link do Dziennika Urzędowego, dotrzymanie terminu 7 dni na wydanie obwieszczenia jest w tej sytuacji niemożliwe.

26. Wprowadzenie zmiany dostosowawczej w wyjątkach od obowiązku wystawienia rachunku (art. 87 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej)

Art. 87 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej wyłącza z obowiązku wystawienia rachunku rolników sprzedających produkty roślinne i zwierzęce pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, chyba że sprzedaż jest dokonywana w ich odrębnych, stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu, z wyjątkiem sprzedaży na targowiskach, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych.

Art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, do którego odsyła przepis art. 87 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej, nie obowiązuje od 1 stycznia 2019 r. – został uchylony przez ustawę z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia sprzedaży żywności przez rolników do sklepów i restauracji (Dz. U. z 2018 r. poz. 2242). Oznacza to, że od powyższej daty nie obowiązuje także wyjątek dotyczący sprzedaży na targowiskach, o którym mowa w 87 § 2 pkt 1 Ordynacji podatkowej. W konsekwencji rolnicy sprzedający produkty roślinne i zwierzęce także na targowiskach, a pochodzące z własnej uprawy, hodowli lub chowu, nieprzerobione lub nieprzetworzone sposobem przemysłowym, nie mają obowiązku wystawienia rachunku, chyba że sprzedaż tych produktów jest

dokonywana w odrębnych stałych miejscach sprzedaży poza obrębem uprawy, hodowli lub chowu.

W celu dostosowania brzmienia **art. 87 § 2 pkt 1** Ordynacji podatkowej do zmiany wprowadzonej do ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych ustawą z dnia 9 listopada 2018 r. o zmianie niektórych ustaw w celu ułatwienia sprzedaży żywności przez rolników do sklepów i restauracji, w przepisie tym proponuje się wykreślić wyrazy: „, z wyjątkiem sprzedaży na targowiskach, o których mowa w art. 20 ust. 1c pkt 3 lit. b ustawy z dnia 26 lipca 1991 r. o podatku dochodowym od osób fizycznych”.

27. Uregulowanie podatkowego następstwa prawnego w przypadku przejęcia lub przeniesienia przedsiębiorstwa podmiotu w restrukturyzacji, o którym mowa w ustawie o BFG (art. 93ca i art. 112a Ordynacji podatkowej)

Na gruncie Ordynacji podatkowej powstała wątpliwość, czy regulacje przewidujące podatkowe następstwo prawne powinny być stosowane w przypadku przejęcia lub przeniesienia przedsiębiorstwa podmiotu w restrukturyzacji, o którym mowa w ustawie o BFG.

Regulacje art. 176 oraz 191 ustawy o BFG z jednej strony odnoszą się do sukcesji prawnej, z drugiej wyłączają z tej sukcesji zobowiązania podatkowe podmiotu w restrukturyzacji.

Zgodnie z art. 93 § 1 ustawy – Ordynacja podatkowa, osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się:

- 1) osób prawnych,
- 2) osobowych spółek handlowych,
- 3) osobowych i kapitałowych spółek handlowych

- wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek.

Na podstawie art. 93 § 4 ustawy – Ordynacja podatkowa, przepis § 1 stosuje się odpowiednio do:

- 1) banku przejmującego inny bank;
- 2) spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, banku lub instytucji kredytowej przejmujących spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową.

Planowane jest wydanie interpretacji ogólnej Ministra Finansów w sprawie stosowania przepisu art. 93 § 4 Ordynacji podatkowej w przypadku przeniesienia do instytucji pomostowej przedsiębiorstwa podmiotu w restrukturyzacji, zgodnie z którą przepis ten obejmuje także instytucję pomostową, do której przeniesiono przedsiębiorstwo podmiotu w restrukturyzacji.

Proponuje się doprecyzowanie sytuacji podatkowej podmiotów zaangażowanych w proces przymusowej restrukturyzacji, w ramach którego dochodzi do przejścia działalności restrukturyzowanych banków na podstawie ustawy o BFG. W projekcie przewidziano:

- następstwo prawne (sukcesję generalną częściową) rozumiane jako kontynuacja rozliczeń podatkowych podmiotu w restrukturyzacji związanych z przedsiębiorstwem przejętym przez podmiot przejmujący lub przeniesionym do instytucji pomostowej – (proponowany **art. 93ca** Ordynacji podatkowej);
- wyraźne wyłączenie spod odpowiedzialności podatkowej nabywców przedsiębiorstwa, o której mowa w art. 112 Ordynacji podatkowej, nabycia przedsiębiorstwa podmiotu w restrukturyzacji przez podmiot przejmujący i instytucję pomostową (zmiana dostosowawcza do zmian wprowadzanych do art. 176 ust. 3 i art. 191 ust. 2 ustawy o BFG) – propozycja zmiany w **art. 112a** Ordynacji podatkowej.

W myśl projektowanego **art. 93ca § 1** Ordynacji podatkowej, podmiot przejmujący przedsiębiorstwo podmiotu w restrukturyzacji, o którym mowa w ustawie o BFG, wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki podmiotu w restrukturyzacji pozostające w związku z przejętym przedsiębiorstwem. Przepis ten znajdzie odpowiednie zastosowanie do instytucji pomostowej, do której przeniesiono przedsiębiorstwo podmiotu w restrukturyzacji (§ 2).

W wyniku zmiany proponowanej w art. 112a, przepis art. 112 nie będzie miał zastosowania nie tylko do nabycia w postępowaniu egzekucyjnym oraz upadłościowym, ale także wtedy gdy odrębne przepisy będą stanowiły inaczej.

28. Dopuszczenie możliwości dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego spółki kapitałowej wykreślonej z rejestru w trakcie postępowania podatkowego w decyzji orzekającej o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zaległości tych spółek (art. 116 § 2b Ordynacji podatkowej)

Istotnym mankamentem obowiązujących przepisów jest brak prawnej możliwości dokonania wymiaru zobowiązania podatkowego spółki kapitałowej po jej wykreśleniu z rejestru w trakcie postępowania podatkowego i orzeczenia odpowiedzialności członków zarządu za zaległości spółki. Taki stan może być wykorzystywany w celu dokonania nadużyć podatkowych, w tym przez tzw. „znikających podatników”. Mechanizm polega na tym, że formalnie zarejestrowana spółka kapitałowa funkcjonuje w obrocie gospodarczym krótko, by uniknąć ujawnienia przez organy ścigania, w tym organy podatkowe, przestępczego charakteru prowadzonej działalności, a w tym czasie powoduje znaczne uszczuplenia dochodowe budżetu państwa.

Obecne przepisy Ordynacji podatkowej przewidują w niektórych przypadkach możliwość orzeczenia odpowiedzialności podatkowej osoby trzeciej z jednoczesnym rozstrzygnięciem w zakresie wymiaru zobowiązania, bez konieczności uprzedniego wydania decyzji wymiarowej wobec podatnika (art. 115 § 4, art. 116 § 2a, art. 116a § 5, art. 117 § 4). Przypadki te nie obejmują jednak sytuacji, w których spółka kapitałowa została wykreślona z rejestru w trakcie postępowania wymiarowego.

Z tego względu zaproponowano uzupełnienie przepisów o odpowiedzialności podatkowej członków zarządu za zaległości podatkowe spółek kapitałowych o regulację stanowiącą, że do orzekania o odpowiedzialności podatkowej za zaległości podatkowe spółki wymienionej w § 1, wykreślonej z rejestru w trakcie postępowania podatkowego w sprawach, o których mowa w art. 108 § 2 pkt 2, przepis art. 115 § 4 stosuje się odpowiednio (projektowany **art. 116 § 2b** Ordynacji podatkowej).

Z mocy odesłania zawartego w art. 116a § 1 zdanie drugie, projektowany przepis art. 116 § 2b znajdzie odpowiednie zastosowanie do odpowiedzialności za zaległości podatkowe innych osób prawnych niż wymienione w art. 116.

29. Wprowadzenie kaskadowej odpowiedzialności członków zarządu spółki kapitałowej będącej komplementariuszem spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej za zaległości tej spółki komandytowej lub komandytowo-akcyjnej (art. 107 § 2a i art. 116 § 6 Ordynacji podatkowej)

W **art. 116 § 6** Ordynacji podatkowej proponuje się wprowadzić kaskadową odpowiedzialność członków zarządu spółki kapitałowej będącej komplementariuszem spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej za zaległości podatkowe tej spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej.

W ostatnich latach spółka komandytowa i spółka komandytowo-akcyjna, których komplementariuszem jest spółka kapitałowa, stanowią konstrukcje coraz częściej jest wykorzystywane dla optymalizacji podatkowej. W takim przypadku odpowiedzialność podatkowa jest przerzucana na komplementariusza (spółkę kapitałową). Podstawą odpowiedzialności komplementariusza - spółki z ograniczoną odpowiedzialnością bądź spółki akcyjnej - za zobowiązania spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej jest art. 115 § 1 Ordynacji podatkowej. Na mocy tego przepisu spółka kapitałowa będąca współnikiem odpowiada całym swoim majątkiem za zobowiązania podatnika – spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej. Za zaległości podatkowe objęte decyzją o odpowiedzialności podatkowej spółki kapitałowej jako komplementariusza spółki osobowej odpowiedzialności nie ponosi zarząd spółki kapitałowej. W konsekwencji członkowie zarządu spółek

kapitałowych, którzy na podstawie art. 116 Ordynacji podatkowej, jako osoby trzecie, mogą zostać pociągnięci do odpowiedzialności za zaległości spółki kapitałowej jako podatnika, nie ponoszą żadnej odpowiedzialności za zobowiązania spółki komandytowej i spółki komandytowo-akcyjnej, gdyż w takiej sytuacji osobą trzecią jest spółka kapitałowa. W sytuacji gdy nie tylko egzekucja z majątku spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej, ale także z majątku jej komplementariusza będącego spółką kapitałową, okaże się bezskuteczna, wierzyciel podatkowy traci właściwie możliwość zaspokojenia zaległości podatkowych spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej.

Dostrzegając potrzebę uszczelnienia obowiązujących przepisów proponuje się dodanie regulacji stanowiącej, że w przypadku gdy spółka kapitałowa jest komplementariuszem spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej, członkowie jej zarządu odpowiadają także za zaległości podatkowe tej spółki komandytowej lub spółki komandytowo-akcyjnej. Odpowiednie zastosowanie znajdują tutaj przepisy art. 116 § 1 i 1a oraz art. 115 § 2, 4 i 5 Ordynacji podatkowej.

W związku z wprowadzeniem do art. 116 § 6 Ordynacji podatkowej odpowiedzialności kaskadowej członków zarządu spółki kapitałowej, przewidziano zmianę dostosowawczą w **art. 107** (dodawany § 2a).

30. Zmiana zasad i wysokości opłaty od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej (art. 1 pkt 59 projektu)

W związku ze zmianami w zakresie opłaty od wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej, zachodzi konieczność ujednolicenia przepisów dotyczących wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej i oparcie wysokości opłaty o wskaźnik, jakim jest minimalne wynagrodzenie za pracę.

Wprowadzając w 2016 r. instytucję opinii zabezpieczającej projektodawca ustalił opłatę od wniosku w wysokości 20 000,00 zł. Kwota ta wynosiła ówczesnie prawie jedenastokrotność minimalnego wynagrodzenia za pracę (dokładnie: 10,81x, przy ówczesnie obowiązującej płacy minimalnej w wysokości 1 850 zł brutto). Obecnie stosunek opłaty od wniosku do płacy minimalnej jest o wiele niższy (w 2022 r. wynosił 6,64x) i bez odpowiedniej interwencji legislacyjnej, będzie się pogłębiał. Od 1 stycznia 2023 r. stosunek opłaty od wniosku do płacy minimalnej wynosi 5,73x, natomiast od 1 lipca 2023 r. bez wprowadzenia stosownych zmian w przepisach prawnych, stosunek ten wyniósłby 5,55x. Dochodzi zatem do szybko postępującego zjawiska erozji wartości opłaty od wniosku o wydanie opinii zabezpieczającej.

W związku z powyższym, proponuje się oparcie opłaty o wysokość minimalnego wynagrodzenia za pracę, jako wskaźnika realnie odzwierciedlającego aktualną sytuację gospodarczą i ekonomiczną. Ustanowienie mechanizmu pozwalającego na automatyczną waloryzację opłaty pozwoli na uniknięcie przyszłych interwencji ustawodawcy i zniwelowanie zjawiska erozji wartości opłaty. Aby pokryć koszt wydania opinii zabezpieczającej, opłata od wniosku wyniesie 10-krotność minimalnego wynagrodzenia za pracę, obowiązującego na dzień złożenia wniosku. Taka wysokość odzwierciedlać będzie pierwotną wartość opłaty, przyjętą przy wprowadzaniu instytucji opinii zabezpieczającej. Zgodnie z wysokością minimalnego wynagrodzenia za pracę obowiązującego od 1 lipca 2023 r., opłata wyniesie 36 000,00 zł.

Opłatę będzie należy wpłacić w terminie 7 dni od dnia złożenia wniosku. Co istotne, opłata od wspólnego wniosku zainteresowanych ulegnie zwiększeniu o 15% podstawowej wysokości opłaty, jednak zwiększenie to nastąpi dopiero od piątego i każdego kolejnego zainteresowanego wskazanego we wniosku.

31. Uszczelnienie systemu przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych (STIR) (art. 3 pkt 20, art. 60 § 4, art. 119zg pkt 5 lit. e-g oraz pkt 8a i 8b, art. 119zha § 1 pkt 3, art. 119zmb, art. 119zp § 1, art. 119zq, art. 119zr § 1 pkt 4 lit. c, pkt 5 i § 2, art. 119zs § 1 pkt 5, art. 119zua, art. 119zv § 1-8, art. 119zva, art. 119zw, art. 119zwa, art. 119zzb § 1, art. 119zzc, art. 119zzd, art. 119zzda, art. 119zzf § 1, art. 119zzh, art. 119zzha, art. 119zzj, art. 119zzk, art. 130 § 1, art. 305p, art. 305q i art. 305r § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej)

W dotychczasowej praktyce stosowania przepisów w zakresie przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych pojawiły się problemy, które wskazują na potrzebę nowelizacji tych przepisów.

Ponadto, w celu poprawy skuteczności realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych przewiduje się rozciągnięcie stosowania przepisów działu IIIB Ordynacji podatkowej na dostawców usług płatniczych innych niż banki i spółdzielcze kasy oszczędnościowo-kredytowe.

W **art. 3** zawierającym słowniczek wyrażeń ustawowych dodano pkt 20, w którym wyjaśniono pojęcie dostawcy usług płatniczych jako dostawcy usług płatniczych w rozumieniu art. 4 ustawy z dnia 19 sierpnia 2011 r. o usługach płatniczych (Dz. U. z 2022 r. poz. 2360, z późn. zm.), wprowadzając jednocześnie zmianę dostosowawczą w **art. 60 § 4**.

W proponowanych zmianach przewiduje się także przyznanie Szefowi KAS, oprócz możliwości żądania blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego, uprawnienia do żądania wstrzymania czynności rozumianego jako czasowe ograniczenie korzystania i dysponowania wartościami majątkowymi polegające na uniemożliwieniu przeprowadzenia przez bank, spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub innego dostawcę usług płatniczych określonej czynności prawnej lub faktycznej na podstawie której dokonuje się przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych, lub dokonywanej w celu przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych.

Z tych względów w **art. 119zg** proponuje się dodanie definicji: wartości majątkowych (**pkt 8a**) oraz wstrzymania czynności (**pkt 8b**). Analogiczne rozwiązania są zawarte w ustawie z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu (Dz. U. z 2022 r. poz. 593, z późn. zm.). Rozwiązania proponowane w art. 119zg Ordynacji podatkowej, zbliżone do obowiązujących w ustawie o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, mają na celu zapewnienie jednolitego działania banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz innych dostawców usług płatniczych w przedmiocie wstrzymywania transakcji określanej w przepisach działu IIIB Ordynacji podatkowej jako „wstrzymanie czynności”. Wstrzymanie to oznaczać więc będzie czasowe ograniczenie korzystania i dysponowania wartościami majątkowymi będącymi przedmiotem czynności prawnej i faktycznej, których przeprowadzenie będzie uniemożliwiane w ramach czasowych określonych w art. 119zv, art. 119zva, art. 119zw oraz art. 119zvae. W art. 119zg pkt 8a przyjęto, że pod pojęciem „wartości majątkowych” rozumie się środki płatnicze oraz waluty wirtualne w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 26 ustawy o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu.

Zaobserwowano zjawisko wykorzystywania sektora finansowego przez podmioty kwalifikowane będące osobami fizycznymi, które pomimo obowiązku rozliczania się przez rachunki rozliczeniowe, realizują płatności za pośrednictwem rachunków oszczędnościowo-rozliczeniowych bądź rachunków oszczędnościowych i gromadzą środki z prowadzonej działalności gospodarczej na rachunkach oszczędnościowych, oszczędnościowo-rozliczeniowych i terminowych lokatach oszczędnościowych. Należy wskazać, że rachunki te nie są objęte regulacjami działu IIIB Ordynacji podatkowej i dlatego zaistniała konieczność wprowadzenia możliwości dokonywania przez Szefa KAS blokad rachunków, o których mowa w art. 49 ust. 1 pkt 3 ustawy - Prawo bankowe, w celu uchwycenia płatności związanych z wyłudzeniami. Rachunki ujmowane w projektowanym **art. 119zg pkt**

5 lit. e-g są rachunkami otwieranymi na rzecz osób fizycznych, nie dla podmiotów prowadzących działalność gospodarczą (np. ROR) – zgodnie z ustawą - Prawo bankowe. Wykorzystywane są do prowadzonej działalności gospodarczej i będą podlegać blokadzie, ale banki i SKOK-i nie będą miały obowiązku ich raportowania. Objęcie nowej kategorii rachunków nie będzie się wiązało z przekazywaniem dziennych zestawień transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych. Jedynie informacje o tych rachunkach obejmujące dane określone w art. 119zr § 4, banki i SKOK-i będą przekazywały izbie rozliczeniowej (projektowany **art. 119zp § 1 pkt 3 lit. b**).

Zmiany proponowane w **art. 119zp § 1 pkt 1, 2 i 3 lit. a i c** oraz **art. 119zq** mają charakter dostosowawczy - są związane z rozszerzeniem w art. 119zg pkt 5 katalogu rachunków rozumianych jako rachunek podmiotu kwalifikowanego.

Zmiana w **art. 119zha § 1 pkt 3** ma charakter dostosowawczy do zmiany zaproponowanej w art. 119zua, rozszerzającej kompetencje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o możliwość żądania od innego niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawy usług płatniczych przekazania posiadanych informacji niezbędnych do realizacji zadań w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

Projektowany przepis **art. 119zmb** ma na celu zapewnienie bezpieczeństwa pracownikom Krajowej Administracji Skarbowej i funkcjonariuszom Służby Celno-Skarbowej, którzy dokonują czynności związanych z blokadami rachunków bankowych i innych czynności określonych w rozdziale 3 działu IIIB Ordynacji podatkowej, poprzez ograniczenie katalogu podmiotów, którym Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia dane osobowe ww. osób.

Zgodnie z art. 119zzb § 4 Ordynacji podatkowej, w zakresie nieuregulowanym do postępowań, o których mowa w dziale IIIB, stosuje się odpowiednio przepisy Działu IV. Rodzi to obowiązek sporządzenia metryki również w sprawach dotyczących blokad rachunków podmiotów kwalifikowanych. Zgodnie z art. 171a Ordynacji podatkowej, urzędnik z chwilą wszczęcia postępowania obowiązany jest założyć tzw. metrykę sprawy, która prowadzona na bieżąco ma umożliwić, nawet po upływie długiego czasu, precyzyjne ustalenie, którzy urzędnicy (oprócz osoby podpisanej pod decyzją) uczestniczyli w przygotowaniu decyzji, przygotowywali jej projekt, udzielali wskazówek, co do sposobu załatwienia sprawy i opiniowali lub zatwierdzali decyzję oraz w jaki sposób konkretni urzędnicy wpływali na treść decyzji. Mając na uwadze, że czynności realizowane w zakresie przeciwdziałania wykorzystywania sektora bankowego

do wyłudzeń skarbowych, w tym do blokowania środków pieniężnych na rachunkach bankowych podmiotów kwalifikowanych lub wstrzymywania czynności są obarczone wysokim ryzykiem niebezpieczeństwa, np. nacisku grup przestępczych na pracowników realizujących zadania w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, ze względu na ich szczególny charakter, zasadnym jest wyłączenie jawności osób zaangażowanych w realizację zadań. Proponuje się, aby Szef Krajowej Administracji Skarbowej udostępnia dane osobowe pracowników Krajowej Administracji Skarbowej lub funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, upoważnionych do dokonywania czynności, o których mowa w dziale IIIB rozdziale 2 i 3 Ordynacji podatkowej, wyłącznie na żądanie sądu lub prokuratora, gdy jest to konieczne w toku prowadzonego postępowania (projektowany **art. 119zmb § 1**). Uzyskane w ten sposób dane osobowe będą mogły być udostępnione wyłącznie osobom, o których mowa w art. 156 § 1 i 5 oraz art. 321 § 1 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. – Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2022 r. poz. 1375, z późn. zm.), na zasadach określonych w tych przepisach (projektowany **art. 119zmb § 2**).

W związku z wprowadzeniem w art. 119zmb § 1 skrótu dotyczącego funkcjonariuszy Służby Celno-Skarbowej, usunięto ten skrót z **art. 130 § 1**.

Proponowane zmiany w **art. 119zr** polegają także na rozszerzeniu zakresu informacji i zestawień, które Szef KAS pozyskuje od banków czy izby rozliczeniowej. W **art. 119zr § 1 pkt 4 lit. c i pkt 5 lit. b** rozszerzono katalog o dodatkowe informacje. W przypadku podmiotu kwalifikowanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie lub na terytorium spoza Unii Europejskiej będzie to: numer rejestracyjny podmiotu kwalifikowanego niebędący identyfikatorem podatkowym, numer rejestru zagranicznego, nazwa rejestru zagranicznego. Natomiast w przypadku danych identyfikacyjnych pełnomocnika do rachunków podmiotu kwalifikowanego i reprezentanta podmiotu kwalifikowanego, a także jego beneficjenta rzeczywistego w rozumieniu art. 2 ust. 2 pkt 1 ustawy z dnia 1 marca 2018 r. o przeciwdziałaniu praniu pieniędzy oraz finansowaniu terroryzmu, dodatkowo Szef KAS pozyskiwałby informację o kraju wydania dokumentu tożsamości.

Przepis art. 119zr § 1 pkt 4 lit. c i pkt 5 lit. b Ordynacji podatkowej zawiera katalog zamknięty informacji i zestawień, które Szef KAS pozyskuje od banków czy izby rozliczeniowej i nie można interpretować go szerzej niż jego literalne brzmienie. W konsekwencji brak w przepisach ww. ustawy możliwości pozyskania przez Szefa KAS takich danych, jak inny nr identyfikacji (inny niż podatkowy), jeśli w danym państwie nie ma nr identyfikacji podatkowej

oraz nazwa zagranicznego rejestru, a także informacja o kraju wydania dokumentu tożsamości w przypadku pełnomocnika, stanowi pewną lukę. Te dane byłyby pomocne przy weryfikacji. Natomiast zgodnie z obecnym brzmieniem art. 119zr § 1 pkt 4 lit. c i pkt 5 lit. b Ordynacji podatkowej nie można żądać takich informacji, choć w praktyce zdarzają się przypadki, gdy banki podają zamiast NIP inne numery.

Dane identyfikacyjne podmiotu kwalifikowanego obecnie obejmują: numer PESEL, numer identyfikacyjny REGON oraz numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku podmiotu kwalifikowanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie lub na terytorium spoza Unii Europejskiej - EURONIP lub inny numer identyfikacji podatkowej (art. 119zr § 1 pkt 4 lit. c). Wprowadzenie proponowanych zmian w art. 119zr § 1 pkt 4 lit. c i pkt 5 lit. b Ordynacji podatkowej będzie podstawą prawną dla Szefa KAS do gromadzenia informacji także o innych numerach rejestracyjnych - zagranicznych odpowiednikach NIP, czy PESEL - podmiotu kwalifikowanego niebędących identyfikatorem podatkowym, a także nazwy rejestru w którym ten numer widnieje.

Również w przypadku pełnomocnika do rachunków podmiotu kwalifikowanego i reprezentanta podmiotu kwalifikowanego, a także jego beneficjenta rzeczywistego, Szef KAS mógłby gromadzić nie tylko dane o numerze PESEL oraz rodzaju, serii i numerze dokumentu tożsamości, lecz także informacje dotyczące kraju wydania dokumentu tożsamości tych podmiotów.

Proponowane rozszerzenie katalogu danych gromadzonych przez Szefa KAS usprawni oraz przyspieszy proces identyfikacji, jak też pozwoli zminimalizować ryzyko błędnego zidentyfikowania podmiotu kwalifikowanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie lub na terytorium spoza Unii Europejskiej. Szczególnie jest to istotne, gdy banki w niektórych sytuacjach podają w polu NIP inne numery. Tym samym, oprócz wskazanych wyżej aspektów, proponowana zmiana będzie miała również efekt porządkujący przekazywane przez banki informacje.

Kolejna proponowana zmiana, poprzez dodanie informacji o kraju wydania dokumentu tożsamości, pozwoli na pełniejszą weryfikację danych pełnomocnika do rachunków podmiotu kwalifikowanego i reprezentanta podmiotu kwalifikowanego, a także jego beneficjenta rzeczywistego i może mieć wpływ na ukierunkowanie działań Szefa KAS w przypadku sporządzania wyniku analizy ryzyka podmiotu kwalifikowanego, o której mowa w art. 119zn § 1 Ordynacji podatkowej.

W **art. 119zr § 1 pkt 5 we wprowadzeniu do wyliczenia** zaproponowano zmianę, w wyniku której dane identyfikacyjne pełnomocnika, reprezentanta i beneficjenta rzeczywistego powinny być każdorazowo raportowane przez bank oddzielnie dla każdej z tych funkcji, nawet gdy jedna i ta sama osoba pełni kilka funkcji jednocześnie.

Zmiana w **art. 119zr § 2 pkt 3 i 4** polega na rozszerzeniu katalogu wymaganych informacji o datę doręczenia bankowi lub spółdzielczej kasie oszczędnościowo-kredytowej dokumentu będącego podstawą odpowiednio blokady lub zajęcia. Taka informacja jest niezbędna do ustalenia (w toku kontroli), czy określone informacje zostały zaraportowane w terminach wskazanych w Ordynacji podatkowej.

W projektowanym **art. 119zs § 1 pkt 5** proponuje się rozszerzenie zakresu informacji, które Szef KAS może żądać w celu weryfikacji lub uzupełnienia posiadanych już danych, o informacje lub zestawienia dotyczące czynności prawnych lub faktycznych, na podstawie której dokonuje się przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych podmiotu kwalifikowanego, oraz czynności prawnych lub faktycznych dokonywanych w celu przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych podmiotu kwalifikowanego.

W toku analizy ryzyka Szefa KAS w obszarze przeciwdziałania wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, zaobserwowano zjawisko wykorzystywania przez podmioty kwalifikowane instytucji płatniczych do uczestniczenia w transakcjach związanych z wyłudzeniami skarbowymi. W celu skuteczniejszej realizacji zadań związanych z przeciwdziałaniem wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych, proponuje się dodanie **art. 119zua**, który w **§ 1** rozszerza kompetencje Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o możliwość żądania od innego niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawcy usług płatniczych przekazania posiadanych informacji niezbędnych do realizacji zadań w zakresie przeciwdziałania wykorzystaniu działalności banków i spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych.

Przekazywane informacje będą obejmować informacje dotyczące klientów będących podmiotami kwalifikowanymi, transakcji przeprowadzanych przez te podmioty, rodzaju rachunku płatniczego podmiotu kwalifikowanego oraz innego rachunku płatniczego prowadzonego do realizacji transakcji podmiotu kwalifikowanego podmiotu kwalifikowanego, kodu waluty i numeru tego rachunku, a także adresy IP, z których następowało połączenie z systemem teleinformatycznym dostawcy usług płatniczych, oraz daty i godziny połączenia z tym systemem.

Powyższe informacje będą również zawierały wiedzę o rodzaju i wysokości wartości majątkowych będących przedmiotem czynności oraz informacje o wskazaniu miejscu ich przechowywania. co w odniesieniu do walut wirtualnych będzie oznaczało wskazanie rozproszonego systemu, w którym przechowywana jest informacja o wysokości wartości majątkowych użytkownika wraz z adresem portfela, do którego przypisane są te wartości majątkowe. Adres portfela zaś to ciąg znaków jednoznacznie identyfikujących ten portfel w rozproszonym rejestrze.

Z uwagi na niematerialny charakter walut wirtualnych i kryptoaktywów miejsce przechowywania tych wartości majątkowych znajduje się w rozproszonym systemie księgowym (rejestrze) w sieci internet, bazującym najczęściej na kryptografii, w którym przechowywane są informacje o stanie posiadania danego użytkownika w umownych jednostkach. Stan posiadania danego użytkownika związany jest z poszczególnymi węzłami systemu („portfelami”) w taki sposób, aby kontrolę nad danym portfelem miał wyłącznie posiadacz odpowiadającego mu klucza prywatnego. Do zakresu przekazywanych danych identyfikacyjnych klientów będących podmiotami kwalifikowanymi będzie stosowany odpowiednio przepis art. 119zr § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowych, określający zakres tych danych. Będą to dane, jeżeli są dostępne, zawierające:

- 1) firmę, nazwę albo imię i nazwisko osoby fizycznej, o której mowa w art. 119zg pkt 4 lit. b;
- 2) rodzaj prowadzonej działalności, numer w Krajowym Rejestrze Sądowym i datę rejestracji lub rozpoczęcia działalności oraz kraj rejestracji podmiotu kwalifikowanego lub rezydencji podatkowej;
- 3) numer PESEL, numer identyfikacyjny REGON oraz numer identyfikacji podatkowej, a w przypadku podmiotu kwalifikowanego mającego miejsce zamieszkania, siedzibę lub zarząd w państwie lub na terytorium spoza Unii Europejskiej - EURONIP lub inny numer identyfikacji podatkowej;
- 4) dane adresowe prowadzonej działalności, siedziby oraz adres korespondencyjny podmiotu kwalifikowanego zawierający kod kraju, kod pocztowy, miejscowość, ulicę, numer domu i lokalu;
- 5) numer telefonu i adres poczty elektronicznej podmiotu kwalifikowanego.

Zgodnie z projektowanym **art. 119zua § 2** przekazanie informacji na żądanie Szefa KAS nastąpi przy wykorzystaniu STIR, a żądanie to zawierać będzie zakres żądanych informacji, okres, którego te informacje mają dotyczyć, a także termin do ich przekazania.

Wprowadzenie przepisu art. 119zua ma na celu działanie, które będzie skutkowało dalszym uszczelnianiem systemu. Działanie to będzie też miało skutek prewencyjny pokazujący, że również inni niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawcy usług płatniczych są obowiązani do ścisłej współpracy z Szefem Krajowej Administracji Skarbowej oraz do przekazywania danych, które pozwolą na większą kontrolę przepływów środków podmiotów kwalifikowanych oraz przeprowadzanych przez nich transakcji i czynności.

W związku ze zmianami przewidzianymi w dziale IIIB rozdziale 3, zaproponowano **zmianę tytułu** tego rozdziału tak, aby obejmował on nie tylko blokadę rachunku podmiotu kwalifikowanego, ale także monitoring oraz wstrzymanie czynności.

Szef KAS w obecnym stanie prawnym (art. 119zv § 1) występuje z żądaniem blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż 72 godzin, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1 Ordynacji podatkowej, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać.

Analiza dotychczasowego rozwiązania wykazała, że okres 72 godzin jest zbyt krótki, gdyż zgodnie z art. 119zw termin blokady może zostać przedłużony w drodze postanowienia, na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące, jeżeli zostanie spełniona przesłanka, że zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego lub zobowiązania z tytułu odpowiedzialności podatkowej osób trzecich, przekraczających równowartość 10 000 euro przeliczonych na złote według średniego kursu euro ogłaszanego przez Narodowy Bank Polski w ostatnim dniu roboczym roku poprzedzającego rok, w którym wydano postanowienie. Dokonanie analizy, czy zachodzi przesłanka określona w przepisie art. 119zw a następnie wydanie postanowienia o przedłużeniu blokady wymaga dłuższego okresu czasu niż 72 godziny. Dlatego też, proponuje się wydłużenie maksymalnego okresu blokady określonego w **art. 119zv § 1** z 72 godzin do 96 godzin.

Proponowane wydłużenie okresu blokady na okres nie dłuższy niż 96 godzin wynika też z faktu, że do przedłużenia blokady, o czym mowa w art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej zastosowanie mają inne przesłanki niż do blokady w trybie art. 119zv § 1 tej ustawy. Oznacza to, że o ile w przypadku tzw. krótkiej blokady istnieje ryzyko wykorzystywania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych to w przypadku przedłużenia blokady rachunku bankowego jest mowa o przesłankach, które powodują obawę, że podmiot kwalifikowany nie

wykona istniejącego lub mającego powstać zobowiązania podatkowego. Organ jest obowiązany do zebrania takiego materiału dowodowego, który będzie dawał podstawę do zastosowania art. 119zw § 1 Ordynacji podatkowej.

Należy mieć na uwadze, że blokada rachunków bankowych na 72 godziny jest wynikiem analizy ryzyka podmiotu kwalifikowanego sporządzonego w oparciu o dane z dostępnych systemów i aplikacji, natomiast jej przedłużenie to wynik analizy danych zebranych na podstawie systemów, a także ustalenia poczynione w ramach czynności operacyjno-rozpoznawczych i kontroli celno-skarbowej podjętej w ślad za blokadą na 72 godziny. W tym czasie pozyskiwany jest również materiał z właściwego/właściwych historycznie dla podmiotu kwalifikowanego urzędów skarbowych.

Materiał musi być zebrany w sposób kompleksowy i wyczerpujący, na co zwracają uwagę sądy, badając przesłanki ustanowienia przedłużenia blokady wskazując, że nie istnieje zamknięty katalog okoliczności, które mają znaczenie dla oceny sytuacji finansowej podmiotu. W orzeczeniach sądów pojawiają się zarzuty powierzchownej i nieściślej analizy sytuacji finansowej. Ponadto ocena zdolności finansowych podmiotu powinna dotyczyć stanu faktycznego na dzień wydania zaskarżonego postanowienia. Specyfika postępowania w przedmiocie blokady rachunku i jej przedłużenia, gdzie Szef KAS musi w terminie trzech dni wydać postanowienie o przedłużeniu blokady, nie wyklucza stosowania przepisów zawartych w dziale IV Ordynacji podatkowej regulujących postępowanie dowodowe. W świetle bowiem przywoływanego już art. 119zzb § 4 Ordynacji podatkowej w zakresie nieuregulowanym do postępowań dotyczących blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego stosuje się odpowiednio przepisy działu IV tej ustawy. Wprawdzie szybkość tego postępowania determinowana jest jego skutecznością, nie zwalnia to jednak organu z obowiązku odpowiedniego stosowania reguł prowadzenia postępowania i przepisów, które te zasady precyzują. Stosownie do art. 122 Ordynacji podatkowej w związku z art. 119zzb § 4 tej ustawy, w toku postępowania organ podejmuje wszelkie niezbędne działania w celu dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego oraz załatwienia sprawy w prowadzonym postępowaniu. Przepis ten wyraża zasadę prawdy obiektywnej, a jej realizacji służą przepisy Ordynacji podatkowej regulujące postępowanie dowodowe, m.in. art. 187 § 1, nakładający na organy podatkowe obowiązek zebrania i rozpatrzenia materiału dowodowego w sposób wyczerpujący. To czy dana okoliczność została udowodniona można bowiem stwierdzić w oparciu o cały zebrany materiał dowodowy (art. 191 Ordynacji podatkowej). Z przywołanych wyżej przepisów prawa wynika, że zadaniem organu jest takie ustalenie stanu faktycznego, aby odpowiadał on rzeczywistości. Właściwe zastosowanie odpowiednich norm prawa

materialnego jest bowiem uzależnione od uprzedniego, dokładnego wyjaśnienia stanu faktycznego. Dopiero po spełnieniu tych warunków, tj. prawidłowej subsumpcji okoliczności faktycznych sprawy do prawidłowo ustalonej normy prawa materialnego, można mówić o prawidłowym rozstrzygnięciu sprawy. Powyższe argumenty prezentowane są także w orzecznictwie sądów administracyjnych (por. prawomocny wyrok Wojewódzkiego Sądu Administracyjnego w Warszawie z 13 lutego 2020 r., sygn. akt III SA/Wa 119/20).

Proponowana zmiana **art. 119zv** przyczyni się do efektywniejszego działania organów Krajowej Administracji Skarbowej oraz umożliwi przeprowadzenie dogłębnej analizy oraz zebranie danych, w tym również wykonanie niezbędnych czynności kontroli celno-skarbowej oraz czynności dochodzeniowo-śledczych oraz w konsekwencji podjęcie decyzji, czy w danym przypadku potrzebne jest przedłużenie terminu blokady. Jednocześnie należy zauważyć, że 96 godzinna blokada jest stosowana przez Generalnego Inspektora Instytucji Finansowej oraz przez banki. Zatem, wprowadzenie tej zmiany będzie skutkowało ujednoczeniem występujących terminów do stosowania blokad przez podmioty uprawnione do stosowania tego narzędzia.

W obowiązującym stanie prawnym Szef KAS trzykrotnie kieruje zawiadomienie do prokuratora:

- 1) o dokonaniu blokady – art. 119zv § 3 pkt 2;
- 2) o przedłużeniu blokady na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące – art. 119zw § 3 pkt 2;
- 3) o uzasadnionym podejrzeniu popełnienia wyłudzenia skarbowego – art. 119zm § 1.

Należy zauważyć, że w myśl art. 304 § 2 K.p.k. instytucje państwowe, które w związku ze swoją działalnością dowiedziały się o popełnieniu przestępstwa ściągane z urzędu, są obowiązane niezwłocznie zawiadomić o tym prokuratora. Mając na uwadze powyższe, zasadnym wydaje się wprowadzenie likwidacji wielokrotnego przekazywania zawiadomień Szefa KAS, poprzez ograniczenie liczby zawiadomień kierowanych do prokuratora, do jednego zawiadomienia, które będzie kierowane po blokadzie rachunku podmiotu kwalifikowanego na podstawie art. 304 § 2 K.p.k.

Dodatkowo w zmienianym art. 119zv dodano uprawnienie Szefa KAS do żądania wstrzymania czynności rozumianego zgodnie z art. 119zg pkt 8b jako czasowe ograniczenie korzystania i dysponowania wartościami majątkowymi, polegające na uniemożliwieniu przeprowadzenia przez bank, spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub innego dostawcę usług płatniczych określonej czynności prawnej lub faktycznej na podstawie której dokonuje się

przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych, lub dokonywanej w celu przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych.

W oparciu o projektowany art. 119zv Szef KAS będzie uprawniony również do żądania wstrzymania tych czynności wraz z blokadą rachunku podmiotu kwalifikowanego w zależności od uzyskanych od KIR informacji, o których mowa w art. 119zq, oraz uzyskanych od innego niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawcy usług płatniczych na podstawie art. 119zua. Rozwiązanie to ma na celu zwiększenie skuteczności przeciwdziałania wyłudzeniom skarbowym, a także zwiększenia efektywności zabezpieczenia zobowiązań podatkowych lub należności celnych wraz z odsetkami za zwłokę będącego konsekwencją blokady rachunku podmiotu kwalifikowanego oraz wstrzymania czynności.

W konsekwencji doprecyzowano w **§ 2 pkt 2** elementy żądania - kierowanego do banku i spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej – wstrzymania czynności, uznając jako obligatoryjne elementy: zakres, sposób i okres wstrzymania czynności.

W proponowanych **§ 3-8** określono obowiązki Szefa KAS, a także banku i spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, dostosowując ich treść tych paragrafów do wprowadzanej w § 1 możliwości żądania Szefa KAS wstrzymania czynności w rozumieniu art. 119zg pkt 8b. Brzmienie § 9 pozostaje bez zmian.

W projektowanym **art. 119zva** zaproponowano przyznanie Szefowi KAS uprawnienia do żądania od innego niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawcy usług płatniczych blokady rachunku płatniczego podmiotu kwalifikowanego lub innego rachunku płatniczego prowadzonego do realizacji transakcji podmiotu kwalifikowanego, lub wstrzymania czynności na okres nie dłuższy niż 96 godzin, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, o której mowa w art. 119zn § 1, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banku, spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej lub innego dostawcy usług płatniczych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a ta blokada lub wstrzymanie czynności jest konieczne, aby temu przeciwdziałać.

Zmiany proponowane w **art. 119zw** są konsekwencją zmian wprowadzanych w art. 119zv i polegają przede wszystkim na wprowadzeniu możliwości przedłużenia wstrzymania czynności na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące. Ponadto, w § 1 proponuje się uwzględnić sytuację, gdy zachodzi uzasadniona obawa, że podmiot kwalifikowany nie zapłaci zaległości, o których mowa w art. 52 Ordynacji podatkowej, przekraczających równowartość 10 000 euro.

W **art. 119zwa** zaproponowano przyznanie Szefowi KAS uprawnienia do przedłużenia, w drodze postanowienia, terminu blokady rachunku płatniczego podmiotu kwalifikowanego lub innego rachunku płatniczego prowadzonego do realizacji transakcji podmiotu kwalifikowanego prowadzonego przez innego niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawcę usług płatniczych, lub wstrzymania czynności na czas oznaczony, nie dłuższy jednak niż 3 miesiące.

Zmiany w **art. 119zwb § 1** są konsekwencją dodania art. 119zwa.

Zmiany w **art. 119zvc** są konsekwencją zmian wprowadzonych w art. 119zv.

Zmiany w **art.119zvd** – jest konsekwencją zmian wprowadzanych w art. 119zua i art.119zv.

W **art. 119zvd** proponuje się przyznanie Szefowi KAS uprawnienia do żądania monitorowania rachunku podmiotu kwalifikowanego na okres nie dłuższy niż trzy miesiące, jeżeli posiadane informacje, w szczególności wyniki analizy ryzyka, wskazują, że podmiot kwalifikowany może wykorzystywać działalność banków lub spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych do celów mających związek z wyłudzeniami skarbowymi lub do czynności zmierzających do wyłudzenia skarbowego, a blokada rachunku podmiotu kwalifikowanego jest konieczna, aby temu przeciwdziałać. Ma to na celu zwiększenie skuteczności blokad kont realizowanych w ramach STIR oraz zmniejszenie pracochłonności ich realizowania zarówno po stronie banków jak i administracji. Obecnie w celu realizacji blokady często występuje konieczność wielokrotnego występowania przez administrację z żądaniem do banków o udzielenie informacji o transakcjach i saldach. Zmiana ma spowodować odwrócenie sytuacji w taki sposób, by to banki były zobowiązane wysyłać informację do Szefa KAS jednak tylko wtedy, gdy na koncie faktycznie odnotowano transakcję. Proponowana zmiana zmniejszy pracochłonność zarówno po stronie banków jak i administracji oraz pozwoli efektywniej wykorzystać możliwości blokady kont z uwagi na szybszą informację dla KAS.

Zmiana proponowana w **art. 119zvf § 1** pozwoli na objęcie przez Szefa KAS sprawowania kontroli również nad wypełnianiem obowiązków, o których mowa w tym dziale IIIB, przez innych niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawców usług płatniczych.

W aktualnym stanie prawnym w art. 119zvh Ordynacji podatkowej nie wymieniono wprost nieterminowego przekazywania informacji, zestawień i danych jako odrębnego naruszenia podlegającego karze pieniężnej. Należy mieć na uwadze, że banki uiszczają do KIR za ustalenie wskaźnika ryzyka roczną opłatę w wysokości 0,35 zł za każdy wyraportowany rachunek

podmiotu kwalifikowanego. Opóźnienie w przekazaniu przez bank do STIR informacji o prowadzeniu rachunku skutkuje zmniejszeniem opłaty ponoszonej przez bank, a brak kary za to opóźnienie sprawia, że de facto bank zyskuje finansowo na nieterminowym raportowaniu informacji o prowadzeniu rachunku. Dopuszczenie do sytuacji, w której banku nie można ukarać za opóźnienie w raportowaniu informacji o prowadzeniu rachunku, jeżeli ostatecznie ten rachunek wyraportuje (np. w toku postępowania w sprawie nałożenia kary, po kilku miesiącach/latach od jego uruchomienia) może zniechęcać banki do terminowego przekazywania informacji do STIR, z uwagi m.in. na potencjalne oszczędności w opłatach za ustalanie wskaźnika ryzyka. W związku z nałożeniem na innych niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa dostawców usług płatniczych obowiązku przekazywania lub udostępniania informacji, o których mowa w art. 119zua, oraz realizacji obowiązków określonych art. 119zw i art. 119zwa, tj. wstrzymania czynności i przedłużenia tego wstrzymania, dostosowano przepisy w zakresie kar pieniężnych oraz w zakresie kontroli.

Wprowadzenie kary za naruszenie terminów raportowania danych do STIR (**art. 119zzh § 1**) spełniałoby funkcję prewencyjną i mobilizowało banki oraz podmioty świadczące usługi płatnicze do rzetelnego wypełniania obowiązków ustawowych w tym zakresie, co w konsekwencji będzie prowadzić do zwiększenia efektywności działania organów podatkowych w obszarze przeciwdziałania wykorzystania sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

W **art. 119zzh** proponuje się wprowadzić (**§ 2 pkt 1**) odpowiedzialność administracyjną banku oraz spółdzielczej kasy oszczędnościowo-kredytowej, które nie dopełniają obowiązku wstrzymania czynności, przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylenia wstrzymania czynności, analogicznie do niedopełnienia obowiązku wstrzymania blokady podmiotu przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylenia blokady podmiotu kwalifikowanego. Konieczne jest także usunięcie wątpliwości co do możliwości nakładania kary pieniężnej za bezpodstawne zwolnienie przez bank lub spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową środków z zablokowanego rachunku (**§ 2 pkt 2**).

W projektowanym **art. 119zzha** proponuje się nałożenie odpowiedzialności o charakterze sankcyjnym (kara pieniężna) na dostawcę usług płatniczych, innego niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa, który nie wypełnia obowiązków ustawowych związanych z przeciwdziałaniem wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych.

W **art. 119zzj** w **§ 1** przewidziano zmianę o charakterze dostosowawczym w związku z dodaniem art. 119zzha. W **§ 2** proponuje się, aby organem, do którego przysługuje odwołanie

od decyzji Szefa Krajowej Administracji Skarbowej o nałożeniu kary pieniężnej, o której mowa w art. 119zzh-119zzi, był zamiast ministra właściwego do spraw finansów publicznych - Szef Krajowej Administracji Skarbowej. Będzie to spójne systemowo z rozwiązaniem obowiązującym na gruncie postępowania podatkowego – art. 221 § 1 Ordynacji podatkowej. Stosownie do tego przepisu, w przypadku wydania decyzji w pierwszej instancji przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, odwołanie od decyzji rozpatruje ten sam organ podatkowy.

W **art. 119zzk** proponuje się zmianę doprecyzowującą polegającą na wskazaniu, że do postępowania w sprawie nałożenia kary pieniężnej stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej.

Zmiany zaproponowane w **art. 305p** mają charakter dostosowawczy w związku z projektowanym przepisem art. 119zua. Dodanie proponowanego § 1a jest konsekwencją nowego uprawnienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do żądania od dostawców usług płatniczych innych niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa przekazania posiadanych informacji, niezbędnych do przeciwdziałania wykorzystywaniu działalności banków, spółdzielczych kas oszczędnościowo-kredytowych oraz innych dostawców usług płatniczych do wyłudzeń skarbowych. Niezbędne było zatem objęcie niedopełnienia obowiązku w przypadku nieprzekazania, przekazania niezgodnego z posiadanymi informacjami lub zatajenia prawdziwych danych przed Szefem Krajowej Administracji Skarbowej karą 5 lat pozbawienia wolności. W związku z dodaniem § 1a dostosowano brzmienie § 2. Z kolei w § 1 katalog czynów objętych odpowiedzialnością karną rozszerzono o przekazanie po terminie informacji o rachunkach podmiotów kwalifikowanych i dziennych zestawień transakcji dotyczących rachunków podmiotów kwalifikowanych oraz uwzględniono zmiany wynikające z art. 119zg pkt 5.

W **art. 305q** zaproponowano zmiany polegające na określeniu sankcji (kara 5 lat pozbawienia wolności) dla dostawców usług płatniczych innych niż bank i spółdzielcza kasa oszczędnościowo-kredytowa za niedopełnienie obowiązku blokady rachunku płatniczego podmiotu kwalifikowanego w rozumieniu art. 119zg pkt 2, lub innego rachunku płatniczego prowadzonego do realizacji transakcji podmiotu kwalifikowanego lub wstrzymania czynności, przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylecia tej blokady rachunku płatniczego lub innego rachunku płatniczego prowadzonego do realizacji transakcji podmiotu kwalifikowanego lub wstrzymania tych czynności (§ 1a). W związku z dodaniem § 1a dostosowano brzmienie § 2. W § 1 katalog czynów objętych odpowiedzialnością karną rozszerzono o niedopełnienie

obowiązku wstrzymania czynności w rozumieniu art. 119zg pkt 8b, przedłużenia, zmiany zakresu lub uchylecia wstrzymania czynności.

Zmiany zaproponowane w **art. 305r pkt 4** mają charakter dostosowawczy w związku z projektowanym przepisem art. 119zua.

32. Uzupełnienie katalogu zasad ogólnych postępowania podatkowego (art. 121 § 1 i 1a Ordynacji podatkowej)

Projekt przewiduje uzupełnienie katalogu zasad ogólnych postępowania podatkowego o zasadę proporcjonalności, bezstronności i zasadę równego traktowania, na wzór art. 8 § 1 Kodeksu postępowania administracyjnego i art. 12 ustawy – Prawo przedsiębiorców (projektowany **art. 121 § 1** Ordynacji podatkowej). Zasada bezstronności oznacza, że organy podatkowe nie powinny w swoich działaniach kierować się jakimikolwiek interesami czy motywami pozaprawnymi, które mogą naruszać interesy stron. Zgodnie z zasadą równego traktowania, wszystkie strony znajdujące się w takiej samej sytuacji powinny być traktowane w porównywalny sposób, bez jakichkolwiek przejawów dyskryminacji. Z zasady proporcjonalności wynika nakaz dążenia do stosowania środków, które nie są nadmiernie dolegliwe, a zatem są: (1) przydatne do realizacji danego celu, (2) konieczne w danej sytuacji oraz (3) proporcjonalne w ścisłym znaczeniu, co oznacza, że utrzymana jest właściwa relacja między celem działania a ciężarem i dolegliwościami. Zasada ta znajduje zastosowanie w sytuacji, gdy organ podatkowy dysponuje pewnym zakresem luzu decyzyjnego.

Zasada opisana w art. 121 § 1 Ordynacji podatkowej dotyczy wyłącznie sposobu prowadzenia postępowania, a nie kompetencji orzeczniczych organu podatkowego wieńczących postępowanie podatkowe. Ma to odzwierciedlenie w projektowanym **art. 121 § 1a** Ordynacji podatkowej, który stanowi, że przepis § 1 nie ogranicza organów podatkowych w rozstrzygnięciu co do istoty sprawy.

33. Usunięcie wątpliwości związanych ze stosowaniem przepisów o wyłączeniu organu podatkowego w przypadku wyłączenia naczelnika urzędu celno-skarbowego (art. 131a zdanie drugie Ordynacji podatkowej)

Art. 131a Ordynacji podatkowej stanowi, że w sprawach wyłączenia naczelnika urzędu celno-skarbowego art. 131 stosuje się odpowiednio. Stosownie do art. 131 § 2 pkt 1 i 2 Ordynacji podatkowej, w przypadku wyłączenia naczelnika urzędu skarbowego z przyczyn wskazanych w tych przepisach sprawę załatwia naczelnik urzędu skarbowego wyznaczony przez właściwego dyrektora izby administracji skarbowej.

Obecne brzmienie art. 131a Ordynacji podatkowej powoduje problemy interpretacyjne wynikające z funkcjonowania w ramach właściwości danej izby administracji skarbowej co do zasady jednego urzędu celno-skarbowego. W takim przypadku wyznaczenie innego urzędu celno-skarbowego będzie odnosiło się do podmiotu spoza właściwości danego dyrektora izby administracji skarbowej.

Odpowiednie stosowanie art. 131 § 2 pkt 1 i 2 w sprawach wyłączenie naczelnika urzędu celno-skarbowego może być problematyczne, ponieważ dyrektor izby administracji skarbowej badający podstawy wyłączenia naczelnika urzędu celno-skarbowego ze swojego obszaru działania - w przypadku stwierdzenia podstaw do wyłączenia - musiałby wskazywać naczelnika urzędu celno-skarbowego spoza swojego obszaru właściwości.

Należy zaznaczyć, że spory o właściwość między naczelnikami urzędów celno-skarbowych działających na obszarze właściwości miejscowej różnych dyrektorów izb administracji skarbowej rozstrzyga Szef Krajowej Administracji Skarbowej (art. 19 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej).

W celu usunięcia istniejących wątpliwości zasadne jest doprecyzowanie **art. 131a** Ordynacji podatkowej w taki sposób, aby w przypadku gdy naczelnik urzędu celno-skarbowego podlegający wyłączeniu jest jedynym naczelnikiem urzędu celno-skarbowego działającym na obszarze właściwości miejscowej dyrektora izby administracji skarbowej, sprawę załatwiał naczelnik urzędu celno-skarbowego wyznaczony przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej (analogicznie jak to przyjęto w art. 19 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej).

34. Wprowadzenie możliwości działania osoby niebędącej stroną, wzywanej do złożenia wyjaśnień lub przedłożenia dokumentów, przez pełnomocnika ogólnego (art. 138a § 6 Ordynacji podatkowej)

Z art. 138a § 1 Ordynacji podatkowej wynika, że tylko strona (żaden inny podmiot) może działać przez pełnomocnika, chyba że charakter czynności wymaga jej osobistego działania. Katalog podmiotów, które mogą działać przez pełnomocnika ogólnego powinien zostać poszerzony o inne podmioty, tj. inne osoby w rozumieniu art. 155 § 1, w zakresie, w jakim wzywane one są do złożenia pisemnych wyjaśnień lub przedstawienia dokumentacji. Proponowany przepis **art. 138a § 6** Ordynacji podatkowej umożliwi doręczanie wezwań w tym zakresie do pełnomocników ogólnych tych podmiotów oraz przedstawienie odpowiedzi w imieniu tych podmiotów przez pełnomocników ogólnych. W pełniejszym zatem stopniu zostanie wykorzystana instytucja pełnomocnika ogólnego, ułatwiony zostanie kontakt

z podmiotami, które dostrzegły potrzebę ustanowienia pełnomocnika ogólnego oraz przyspieszony zostanie przepływ informacji pomiędzy organem podatkowym a wzywaną osobą. Propozycja nie umożliwi natomiast korzystania przez inne osoby z pełnomocnika przy innych czynnościach (np. przesłuchanie świadka).

Wskazać należy na dostrzeżoną praktykę, w której podmioty, np. posiadające siedzibę poza granicami RP, wykorzystują instytucję pełnomocnika ogólnego w sprawach, w których nie są stroną. Praktyka ta nie ma obecnie podstaw prawnych.

Źródłem informacji w procedurach podatkowych jest nie tylko jego strona, ale także inne podmioty na co wskazuje m. in. art. 155 § 1 Ordynacji podatkowej. Podmioty te mogą udzielać informacji także w formie dokumentów i oświadczeń. Z kolei zgodnie z art. 180 § 1 tej ustawy jako dowód należy dopuścić wszystko, co może przyczynić się do wyjaśnienia sprawy, a nie jest sprzeczne z prawem.

Wszelki materiał dowodowy złożony do akt postępowania przez pełnomocnika ogólnego podmiotu niebędącego stroną w danym postępowaniu (np. kontrahenta) może zostać – w przypadku rodzenia dla strony negatywnych skutków – z niego wyeliminowany zarzutem naruszenia przez organ podatkowy przepisu art. 180 § 1 w związku z art. 138a § 1 Ordynacji podatkowej. Skoro bowiem jedynie strona może w postępowaniu podatkowym działać przez pełnomocnika, to organ podatkowy nie mógł uzyskać materiału dowodowego za pośrednictwem pełnomocnika ogólnego podmiotu niebędącego stroną, gdyż ten pełnomocnik nie mógł działać w danym postępowaniu podatkowym. Tworzy to zatem znaczne ryzyko procesowe dla organów podatkowych.

Stworzenie prawnej możliwości skorzystania z usług pełnomocnika ogólnego przez podmioty niebędące stroną nabiera szczególnego znaczenia w przypadku, gdy podmioty mają siedzibę poza granicami RP.

35. Wprowadzeniu obowiązku dołączenia urzędowych dokumentów potwierdzających zasady reprezentacji mocodawcy do udzielonego przez nierezydenta pełnomocnictwa szczególnego (art. 138c § 4 Ordynacji podatkowej)

Proponuje się wprowadzić obowiązek dołączania do pełnomocnictwa szczególnego udzielonego przez mocodawcę będącego nierezydentem urzędowych dokumentów potwierdzających dane osób uprawnionych do reprezentacji mocodawcy i sposób jego reprezentacji. Rozwiąże to problem z weryfikacją pełnomocnictw szczególnych udzielanych przez nierezydentów i wpłynie pozytywnie na wizerunek administracji podatkowej.

Do Szefa Krajowej Administracji Skarbowej wpływa znaczna liczba pełnomocnictw szczególnych udzielonych przez nierezydentów w zakresie podpisywania i składania informacji o schematach podatkowych. Pełnomocnictwa szczególne są weryfikowane pod względem formalnym w celu ustalenia m.in., czy pełnomocnictwo podpisały osoby uprawnione do reprezentacji i zgodnie ze sposobem reprezentacji nierezydenta. Na podstawie dostępnych baz danych Szef Krajowej Administracji Skarbowej nie jest w stanie zweryfikować, w jaki sposób i przez kogo reprezentowany jest nierezydent. W praktyce niemalże w każdym przypadku Szef Krajowej Administracji Skarbowej musi wzywać o uzupełnienie pełnomocnictwa szczególnego o urzędowe dokumenty potwierdzające umocowanie osób podpisujących pełnomocnictwo w imieniu nierezydenta. Skutkiem tego jest wydłużenie czasu trwania nadania nr NSP/NZSPT na dokumentach MDR-1. Wpływa to na przekazywanie tego rodzaju dokumentów do automatycznej wymiany informacji o schematach podatkowych transgranicznych na podstawie art. 88b § 1 ustawy o wymianie informacji podatkowych.

Problem weryfikacji pełnomocnictw szczególnych udzielanych przez nierezydentów jest aktualny także na gruncie prowadzonych przez organy podatkowe postępowań podatkowych.

36. Wprowadzenie możliwości zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego także przez pełnomocnika niezawodowego (art. 138d Ordynacji podatkowej)

Stosownie do art. 138i § 1 Ordynacji podatkowej, ustanowienie, zmiana zakresu, odwołanie lub wypowiedzenie pełnomocnictwa ogólnego wywiera skutek od dnia wpływu do Centralnego Rejestru Pełnomocnictw Ogólnych. Obecnie niezawodowy pełnomocnik ogólny, w odróżnieniu od pełnomocnika szczególnego, nie jest uprawniony do samodzielnego zawiadomienia o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego. Rodzi to problemy w przypadku braku wywiązania się przez mocodawcę z obowiązku takiego zawiadomienia. W projektowanym **art. 138d § 5a** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby każdy pełnomocnik ogólny, nie tylko zawodowy, miał możliwość zawiadomienia o zmianie zakresu, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa. Ograniczy to ryzyko figurowania w Centralnym Rejestrze Pełnomocnictw Ogólnych nieaktualnych informacji.

Zmiana proponowana w **art. 138d § 5** Ordynacji podatkowej ma charakter dostosowawczy.

37. Doprecyzowanie przepisów o pełnomocnictwie szczególnym (art. 119g § 6a oraz art. 138e § 3 i 5 Ordynacji podatkowej)

Z przepisów art. 138e § 1 i 3 Ordynacji podatkowej wynika wymóg wskazania w treści pełnomocnictwa sprawy podatkowej i złożenia pełnomocnictwa do akt sprawy.

Na gruncie tych przepisów w orzecznictwie sądów administracyjnych występowały rozbieżności. W wyroku z 10 marca 2021 r., sygn. akt III FSK 2552/21 NSA stwierdził, że „... w obowiązującym od 1.01.2016 r. stanie prawnym ukształtowanym ustawą nowelizacyjną, złożenie dokumentu pełnomocnictwa szczególnego uprawniającego do zastępowania podatnika w odniesieniu do danego zobowiązania podatkowego czy danego postępowania przed organem podatkowym jest skuteczne na wszystkich etapach toczących się w sprawie. Ustawodawca, posiłkując się w art. 138e § 1 o.p. sformulowaniem "wskazanie sprawy podatkowej", nie wprowadził ograniczenia pełnomocnictwa szczególnego do konkretnej procedury podatkowej, umożliwiając objęcie jednym pełnomocnictwem kilku procedur podatkowych prowadzonych w danej sprawie podatkowej określonej przedmiotowo.”. W orzecznictwie NSA był wyrażany także pogląd odmienny, czego przykładem może być wyrok z 19 czerwca 2020 r., sygn. akt I FSK 658/20. W tym wyroku NSA stanął na stanowisku, że przepis mówiący o złożeniu pełnomocnictwa szczególnego do „akt sprawy” należy rozumieć w ten sposób, że chodzi o sprawę w znaczeniu konkretnej procedury podatkowej.

Niejednolitość w orzecznictwie sądów administracyjnych w tym temacie została rozstrzygnięta uchwałą podjętą w składzie siedmiu sędziów NSA z 25 kwietnia 2022 r., sygn. akt II FPS 1/22. Zgodnie z tą uchwałą:

„1. Użyty w art. 138e § 1 ustawy z dnia 29 sierpnia 1997 r. - Ordynacja podatkowa (Dz. U. z 2017 r. poz. 201 ze zm.) zwrot "we wskazanej sprawie podatkowej lub innej wskazanej sprawie należącej do właściwości organu podatkowego" należy rozumieć w ten sposób, że odwołuje się on do wynikającego ze stosunku podstawowego materialnego zakresu pełnomocnictwa szczególnego, co oznacza, że może ono obejmować każdą sprawę należącą do właściwości organu podatkowego, do której stosuje się przepisy tej ustawy.

2. Jednakże, do wywołania skutku procesowego konieczne jest złożenie pełnomocnictwa szczególnego do akt sprawy w konkretnym postępowaniu prowadzonym przed organem podatkowym, stosownie do art. 138e § 3 Ordynacji podatkowej.”.

W art. 138e § 3 Ordynacji podatkowej przewidziano zmianę doprecyzowującą w kierunku zgodnym z uchwałą NSA z 25 kwietnia 2022 r., sygn. akt II FPS 1/22, aby nie ulegało wątpliwości, że pełnomocnictwo szczególne powinno zostać złożone do akt sprawy w konkretnym postępowaniu prowadzonym przed organem podatkowym.

Zauważyć przy tym należy, że pełnomocnictwo szczególne złożone w postępowaniu przed organem pierwszej instancji zachowuje zasadniczo skuteczność w postępowaniu odwoławczym. W uzasadnieniu uchwały składu siedmiu sędziów NSA z 25 kwietnia 2022 r., sygn. akt II FPS 1/22 Sąd wskazał, że „jeżeli z treści pełnomocnictwa nie wynika wprost zawężenie jego zakresu tylko do postępowania przed organem pierwszej instancji, to przyjmując należy, że złożone w postępowaniu jurysdykcyjnym pełnomocnictwo jest skuteczne w tym postępowaniu przed organami wszystkich instancji.”. Z kolei pełnomocnictwo szczególne lub pełnomocnictwo do doręczeń złożone do akt sprawy z wniosku o wydanie interpretacji indywidualnej działa w sprawach określonych w art. 14e § 1 i 1a Ordynacji podatkowej - jeśli wynika to z treści tego pełnomocnictwa.

Przepisy rozdziału 3a działu IV Ordynacji podatkowej, w którym zamieszczony jest art. 138e, stosuje się odpowiednio w czynnościach sprawdzających (art. 280) i kontroli podatkowej (art. 292).

W odniesieniu do kontroli celno-skarbowej obowiązuje szczególna regulacja zawarta w art. 83 ust. 1b ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Zgodnie z tym przepisem, w przypadku ustanowienia pełnomocnictwa szczególnego do działania w sprawie kontroli celno-skarbowej uznaje się, że pełnomocnictwo szczególne obejmuje również upoważnienie do działania w sprawie postępowania podatkowego, o którym mowa w ust. 1, oraz w postępowaniu zainicjowanym na skutek wniesionego odwołania, jeżeli kontrolowany nie odwołał pełnomocnictwa szczególnego.

W projektowanym § 5 proponuje się rozstrzygnąć kwestię obowiązywania pełnomocnictwa szczególnego w tzw. „postępowaniach wpadkowych” poprzez wskazanie, że pełnomocnictwo szczególne obejmuje z mocy prawa także upoważnienie do działania w sprawach nadania rygoru natychmiastowej wykonalności, zabezpieczenia wykonania zobowiązania podatkowego, kosztów postępowania, kary porządkowej, odmowy umożliwienia dokonania czynności, o których mowa w art. 179 § 2 Ordynacji podatkowej, uzupełnienia lub sprostowania decyzji, sprostowania w decyzji błędów rachunkowych i innych oczywistych omyłek oraz przedłużenia terminu zwrotu podatku wynikającego z odrębnych przepisów. Zostaną przez to wyeliminowane wątpliwości odnoszące się do skuteczności umocowania pełnomocnika do działania w ramach „postępowań wpadkowych” względem postępowania wymiarowego (głównego).

Z uwagi na brak szczególnego unormowania dotyczącego sytuacji przejęcia kontroli przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej na potrzeby procedury przewidzianej w Dziale IIIA

Ordynacji podatkowej, w projektowanym **art. 119g § 6a** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby w przypadku gdy w toku przejmowanej kontroli celno-skarbowej został ustanowiony pełnomocnik szczególny lub pełnomocnik do doręczeń, postanowienie o wszczęciu postępowania podatkowego było doręczane temu pełnomocnikowi. Pełnomocnik ten stanie się pełnomocnikiem tego samego rodzaju dla tego postępowania podatkowego oraz postępowania odwoławczego.

38. Usunięcie wątpliwości w zakresie uprawnień organów podatkowych do miarkowania (obniżenia) wynagrodzenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego (art. 138n § 3 Ordynacji podatkowej)

Wcześniejsze ugruntowane i jednolite orzecznictwo sądów administracyjnych przesądzało o uprawnieniu organów podatkowych do miarkowania (obniżenia) wynagrodzenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego - na podstawie przepisów nieobowiązującego już rozporządzenia Ministra Sprawiedliwości z dnia 31 stycznia 2011 r. w sprawie wynagrodzenia za czynności doradcy podatkowego w postępowaniu przed sądami administracyjnymi oraz szczegółowych zasad ponoszenia kosztów pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego z urzędu (Dz. U. poz. 153), a w szczególności na podstawie regulacji zawartej w § 2 ust. 1 tego rozporządzenia. Według powołanego przepisu, zasądzając wynagrodzenie doradcy podatkowego, sąd brał pod uwagę niezbędny nakład pracy doradcy podatkowego (wyznaczonego tymczasowego pełnomocnika szczególnego), a także charakter sprawy i wkład pracy doradcy podatkowego w przyczynienie się do jej wyjaśnienia i rozstrzygnięcia.

W obecnie obowiązującym rozporządzeniu Ministra Sprawiedliwości z dnia 16 sierpnia 2018 r. w sprawie ponoszenia przez Skarb Państwa kosztów nieopłaconej pomocy prawnej udzielonej przez doradcę podatkowego ustanowionego z urzędu (Dz. U z 2018 r. poz. 1688) brak jest regulacji analogicznej do uprzednio zawartej w § 2 ust. 1 rozporządzenia z dnia 31 stycznia 2011 r.

Jednocześnie w Ordynacji podatkowej nie ma przepisu analogicznego do art. 250 § 2 p.p.s.a. umożliwiającego wprost obniżenie wynagrodzenia pełnomocnika. Obecnie kwestia posiadania uprawnień przez organy podatkowe (oraz sądy administracyjne) do miarkowania (obniżenia) wynagrodzenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego jest w orzecznictwie sądowoadministracyjnym zagadnieniem spornym.

W celu usunięcia wątpliwości proponuje się w **art. 138n § 3** Ordynacji podatkowej dodać zdanie drugie (norma analogiczna do zawartej w art. 250 § 2 p.p.s.a.) wskazujące wyraźnie na

możliwość obniżenia przez organ podatkowy w uzasadnionych przypadkach wynagrodzenia tymczasowego pełnomocnika szczególnego.

39. Rozszerzenie wyjątków od zasady doręczania pism na adres do doręczeń elektronicznych (art. 144 § 1ca Ordynacji podatkowej)

W myśl zasady wyrażonej w art. 144 § 1a Ordynacji podatkowej, organ podatkowy doręcza pisma na adres do doręczeń elektronicznych, chyba że doręczenie następuje na konto w systemie teleinformatycznym organu podatkowego albo w siedzibie organu podatkowego.

Obecnie, jeżeli nie występują problemy uniemożliwiające doręczenie elektroniczne, organ podatkowy nie może odstąpić od doręczenia korespondencji drogą elektroniczną, nawet jeżeli uzna, że doręczenie przez pracowników organu podatkowego będzie bardziej efektywne z punktu widzenia szybkości prowadzenia postępowania i zapobiegania przedawnieniu zobowiązań podatkowych. W projektowanym **art. 144 § 1ca** Ordynacji podatkowej proponuje się regulację, która pozwoli organowi podatkowemu w uzasadnionych przypadkach, w szczególności gdy występuje ryzyko przedawnienia zobowiązania podatkowego, doręczać pisma przez pracowników lub funkcjonariuszy, bez konieczności uprzedniego stosowania sposobów doręczeń określonych w § 1a-1c.

40. Uproszczenie trybu postępowania przez organ podatkowy kierujący pismo do osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, w przypadku braku kontaktu z adresatem (art. 151a Ordynacji podatkowej)

Art. 151a Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym do 31 grudnia 2015 r. stanowił, że jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia.

Zgodnie z art. 151a Ordynacji podatkowej w brzmieniu obowiązującym od 1 stycznia 2016 r., jeżeli podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo doręcza się osobie fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, także wtedy gdy reprezentacja ma charakter łączny z innymi osobami (§ 1). W razie niemożności ustalenia adresu osoby fizycznej upoważnionej do reprezentowania adresata, pismo pozostawia się w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia (§ 2).

Stosowanie w praktyce art. 151a Ordynacji podatkowej w aktualnym brzmieniu okazało się problematyczne. Nierzadko zdarza się, że doręczanie pism w wymagany sposób nie jest możliwe, np. w wyniku opóźnień w ujawnianiu w KRS dokumentów i danych osób uprawnionych do reprezentowania podmiotu, czy wskazywania osób, które z powodu przeszkody prawnej nie mogą być powołane do zarządu (art. 18 § 2 KSH) lub członków zarządu mających miejsce zamieszkania za granicą (w tym w państwach spoza Unii Europejskiej). Występuje też ryzyko przekazania informacji objętych tajemnicą skarbową osobie nieuprawnionej. W celu uproszczenia trybu postępowania przez organ podatkowy kierujący pismo do osoby prawnej lub jednostki organizacyjnej niemającej osobowości prawnej, w przypadku braku kontaktu z adresatem, proponuje się powrócić do rozwiązania obowiązującego przed 1 stycznia 2016 r.

W sytuacji gdy podany przez osobę prawną lub jednostkę organizacyjną niemającą osobowości prawnej adres jej siedziby nie istnieje, został wykreślony z rejestru lub jest niezgodny z odpowiednim rejestrem i nie można ustalić miejsca prowadzenia działalności, pismo będzie podlegało pozostawieniu w aktach sprawy ze skutkiem doręczenia (projektowany **art. 151a** Ordynacji podatkowej).

41. Rozszerzenie zakresu informacji o rachunkach bankowych możliwych do uzyskania w toku postępowania podatkowego (art. 182 § 1 pkt 1-3 Ordynacji podatkowej)

Art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej umożliwia uzyskanie od banku przez upoważnione organy podatkowe (naczelnik urzędu skarbowego, a w toku postępowania odwoławczego - dyrektor izby administracji skarbowej), informacji dotyczących strony postępowania w określonym zakresie. Zakres informacji bankowych określonych w art. 182 § 1 pkt 1-3 Ordynacji podatkowej jest węższy niż zakres analogicznych informacji, które na podstawie art. 49 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej mogą od banku uzyskać:

- naczelnik urzędu celno-skarbowego, w związku z wszczętą kontrolą celno-skarbową w zakresie, o którym mowa w art. 54 ust. 1 pkt 1-3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, lub prowadzonym postępowaniem podatkowym,
- naczelnik urzędu skarbowego, w związku z prowadzonym postępowaniem podatkowym,
- Szef Krajowej Administracji Skarbowej w toku postępowania podatkowego.

Obecne brzmienie art. 182 § 1 pkt 1-3 Ordynacji podatkowej powoduje, że w oparciu o przekazywane przez banki informacje nie zawsze jest możliwe dokonanie oceny transakcji

na gruncie przepisów prawa podatkowego w celu prawidłowego określenia czy ustalenia zobowiązania podatkowego (m. in. w przypadku nieujawnionych źródeł przychodów, czy też niezarejestrowanej działalności gospodarczej polegającej na sprzedaży za pośrednictwem portali internetowych). W aktualnym stanie prawnym naczelnik urzędu skarbowego w postępowaniu podatkowym może, w oparciu o regulację art. 49 pkt 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej, uzyskiwać szersze informacje o rachunkach bankowych niż dyrektor izby administracji skarbowej w postępowaniu odwoławczym na podstawie art. 182 § 1 Ordynacji podatkowej. W celu rozwiązania tego problemu proponuje się ujednoczenie zakresu informacji bankowych w **art. 182 § 1 pkt 1-3** Ordynacji podatkowej. W wyniku proponowanej zmiany uprawnienia dyrektorów izb administracji skarbowej w zakresie możliwości uzyskiwania w toku postępowania odwoławczego informacji o rachunkach bankowych zostaną zrównane z uprawnieniami, jakie w postępowaniu podatkowym przysługują naczelnikom urzędów skarbowych na podstawie art. 49 pkt 2 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Proponowana zmiana zwiększy efektywność prowadzonych postępowań podatkowych.

42. Wprowadzenie podstawy prawnej do dokonywania przez pracowników organu podatkowego poświadczonych za zgodność z oryginałem odpisów dokumentów na potrzeby prowadzonych postępowań podatkowych (art. 194a Ordynacji podatkowej)

W **art. 194a § 5** proponuje się jest wprowadzenie podstawy prawnej do dokonywania przez funkcjonariuszy lub pracowników obsługujących organ podatkowy poświadczonych za zgodność z oryginałem odpisów dokumentów na potrzeby prowadzonych postępowań podatkowych. Szereg dokumentów mogących się przyczynić do wyjaśnienia sprawy powstaje bowiem w ograniczonej liczbie egzemplarzy (np. protokół z przesłuchania świadka). Ponadto, często w jednym egzemplarzu organ podatkowy uzyskuje stanowiska strony lub innych podmiotów. Dokumenty te mogą przyczynić się do wyjaśnienia sprawy także w innych postępowaniach (postępowania za kolejne okresy rozliczeniowe, sprawy dot. „karuzel” i inne sprawy związane z przestępczością podatkową), zatem pracownicy organu podatkowego powinni mieć prawną możliwość do wytworzenia ich odpisów posiadających moc oryginału na potrzeby innych prowadzonych spraw.

43. Wprowadzenie możliwości przesłuchania w postępowaniu podatkowym strony lub świadka przez organ podatkowy będący organem Krajowej Administracji Skarbowej przy użyciu urządzeń technicznych pozwalających na przeprowadzenie tej czynności na odległość (art. 199b Ordynacji podatkowej)

Ustawa o Krajowej Administracji Skarbowej przewiduje w art. 76 możliwość zdalnego przesłuchania kontrolowanego lub świadka dla celów kontroli celno-skarbowej. W projektowanym **art. 199b** Ordynacji podatkowej proponuje się wprowadzić analogiczną możliwość zdalnego przesłuchania strony lub świadka w postępowaniu podatkowym przez organ podatkowy będący organem Krajowej Administracji Skarbowej. Proponowany przepis art. 199b Ordynacji podatkowej są odpowiednikiem art. 76 § 1 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Jednocześnie proponuje się odpowiednie stosowanie przepisów art. 76 ust. 2-7 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej oraz przepisów wydanych na podstawie art. 76 ust. 8 tej ustawy.

Wprowadzenie do Ordynacji podatkowej proponowanego rozwiązania pozwoli na wykorzystanie w postępowaniu podatkowym istniejącego potencjału organizacyjno-technicznego Krajowej Administracji Skarbowej związanego z przewidzianą w art. 76 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej możliwością zdalnego przesłuchania kontrolowanego lub świadka dla celów kontroli celno-skarbowej, z korzyścią dla organu podatkowego, strony i świadka.

44. Wprowadzenie postępowania uproszczonego (art. 139 § 2a, art. 200 § 2 pkt 4 i art. 200e-200i Ordynacji podatkowej)

1. Obecny model postępowania podatkowego nie różnicuje w sposób wystarczający procedur spornych oraz procedur niespornych. Ten sztywny schemat modelu procesowego wymaga zasadniczych zmian. Niektóre kategorie spraw podatkowych mają zasadniczo nieskomplikowany stan faktyczny i na tle tych stanów nie ma potrzeby dokonywania pogłębionej wykładni prawa lub przeprowadzania złożonego postępowania dowodowego. Są już w Ordynacji podatkowej pewne elementy uproszczenia procesu podatkowego, polegające przykładowo na wyłączeniu w wybranych typach spraw wydawania postanowienia o wszczęciu, wyłączeniu zawiadomienia o zapoznaniu z zebrany materiał dowodowy, stwierdzeniu nadpłaty bez wydawania decyzji w sprawach niebudzących wątpliwości lub braku obowiązku uzasadniania decyzji zgodnej z wnioskiem strony.

W wielu dziedzinach życia i gospodarki rozwijają się obecnie procedury oparte na szybkim, odformalizowanym kontakcie². Podatnicy oczekują podobnych rozwiązań w zakresie procedur

² Takie postulaty są mocno wyrażane na gruncie kodeksu postępowania administracyjnego. Zdaniem Z. Kmiecika „pilnym zadaniem wydaje się zerwanie z nadmiernym formalizmem i złożonością postępowania przed organami administracji, a w konsekwencji – towarzyszącą owym zjawiskom przesadną szczegółowością obowiązujących w tej materii unormowań prawnych” - zob. Z. Kmiecik, *Koncepcja trybu uproszczonego w postępowaniu administracyjnym ogólnym*, „Państwo i Prawo” 2014, nr 8, s. 100. Tendencje do upraszczania oraz elastyczności procedur administracyjnych są widoczne w innych krajach (m.in. Włochy, Holandia,

podatkowych. Proponuje się więc realizować te potrzeby, wprowadzając model uproszczonego postępowania podatkowego, w którym niektóre elementy formalne procesu zostaną wyłączone na wniosek strony³.

Dla strony korzyścią z wprowadzenia rozwiązań upraszczających postępowanie będzie szybsze rozstrzygnięcie sprawy w zamian za rezygnację z pewnych gwarancji procesowych. Uproszczenie postępowań podatkowych w sprawach prostszych pozwoli na większą koncentrację zasobów organów podatkowych na sprawach trudnych i wytworzy potencjał do poprawy jakości i terminowości działania.

2. Kluczowe jest ustalenie kryteriów prowadzenia postępowania uproszczonego (**art. 200e § 1** Ordynacji podatkowej). Pierwsze kryterium powinno odnosić się do kwestii dowodowych, gdy rozstrzygnięcie może być wydane na podstawie: dowodów przedstawionych przez stronę łącznie z wnioskiem o wszczęcie postępowania, faktów powszechnie znanych, faktów znanych z urzędu organowi, przed którym toczy się postępowanie lub możliwych do ustalenia w zakresie, o którym mowa w art. 306d § 1 Ordynacji podatkowej. Nie ma w tym przypadku potrzeby prowadzenia szerszego postępowania dowodowego angażującego stronę. Drugim kryterium dopuszczalności postępowania uproszczonego powinien być określony bezpośrednio w ustawie limit przewidywanej kwoty ustalanego zobowiązania podatkowego albo przewidywanej zmiany wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty zwrotu podatku, kwoty podatku naliczonego do rozliczenia lub nadwyżki podatku naliczonego nad należnym do odliczenia, lub wysokości straty. Proponuje się ustalenie tego limitu w wysokości 5000 zł. Taki limit obowiązuje już w zakresie propozycji korekty deklaracji podatkowej sporządzanej przez organ podatkowy w toku czynności sprawdzających. Proponowany przepis nie wymaga łącznego spełnienia tych kryteriów. Pozwoli to na zachowanie elastyczności i swobody strony w wyborze między postępowaniem uproszczonym a postępowaniem prowadzonym na zasadach ogólnych. Zbyt wysoki limit mógłby wywołać efekt „mrożący” zarówno wobec podatników jak i pracowników organu podatkowego, a przez to zniechęcać do stosowania tej procedury.

Niespełnienie lub przekroczenie wskazanych kryteriów wymagać będzie prowadzenia dalszego postępowania na zasadach ogólnych.

Chorwacja, Niemcy, Szwecja, Czechy) - szerzej o tym: Z. Kmiecik (red.), *Postępowanie administracyjne w Europie*, Kraków 2005.

³ J. Borkowski (w:) B. Adamiak, J. Borkowski, *Kodeks postępowania administracyjnego. Komentarz*, Warszawa 2014, s. 725 wyróżnia następujące cechy postępowania uproszczonego: niezbyt rozbudowana regulacja prawna, założona w przepisach szybkość działania organu administracji publicznej przy ograniczonym formalizmie czynności oraz szeroka dostępność tego postępowania dla różnych podmiotów.

3. Postępowania uproszczonego nie powinno się prowadzić w sprawach, w których występuje wiele stron (**art. 200e § 2 pkt 1** Ordynacji podatkowej). Mogą to być sytuacje, gdy strony mają sporne interesy, np. w sprawie odpowiedzialności płatnika lub podatnika, gdzie należy przesądzić o winie za niepobranie podatku w prawidłowej wysokości. Sporne interesy stron mogą też ujawniać się w postępowaniu w sprawie odpowiedzialności podatkowej osób trzecich lub orzekaniu odpowiedzialności podatkowej spadkobierców. Spór między stronami nie musi się jednak ujawnić w zakresie istoty sprawy, może też dotyczyć tylko trybu prowadzenia postępowania tj. stosowania postępowania uproszczonego lub nie. Sytuacja, w której jedna strona wnosi o prowadzenie postępowania w trybie uproszczonym, a druga strona milczy lub zgłasza wniosek przeciwny wymagałaby od organu podatkowego prowadzenia wstępnych konsultacji między stronami co do prowadzenia postępowania uproszczonego. Nie można wykluczyć, że czas trwania tych konsultacji byłby dłuższy niż czas trwania merytorycznego postępowania, co by zaprzeczało istocie postępowania uproszczonego.

Postępowanie uproszczone nie powinno być prowadzone w sprawach stwierdzenia nadpłaty, ze względu na to, że obowiązujące przepisy pozwalają na stwierdzenie nadpłaty bez wydawania decyzji w sprawach niebudzących wątpliwości. Nie jest także zasadne prowadzenie postępowania uproszczonego w sprawach kar porządkowych i kosztów postępowania. Są to sprawy wypadkowe wobec postępowania głównego, które z istoty są prostsze i sprawniej załatwiane. Postępowanie uproszczone nie jest adekwatne w sprawach wznowienia postępowania, stwierdzenia nieważności oraz zmiany lub uchylecia decyzji ostatecznej (**art. 200e § 2 pkt 4** Ordynacji podatkowej). W tych sprawach badane muszą być kwestie dopuszczalności postępowania (przesłanki i termin) oraz, w niektórych ze wskazanych trybów, także kwestie merytoryczne sprawy. Dotrzymanie terminu 14 dni w tych kategoriach postępowań jest nierealne.

Postępowania w sprawach ulg w spłacie udzielanych na wniosek, zwolnienia płatnika z obowiązku pobrania podatku oraz ograniczenia poboru zaliczek, z uwagi na wyjątkowy, uznaniowy charakter tych instytucji i konieczność weryfikacji przesłanek warunkujących ich zastosowanie nie pozwalają na stosowanie w tym zakresie procedury uproszczonej (**art. 200e § 2 pkt 5** Ordynacji podatkowej).

Spod postępowania uproszczonego powinny być także wyłączone sprawy, w których przedstawione przez stronę dowody i fakty znane organowi wskazują na ich skomplikowany charakter (**art. 200e § 2 pkt 6** Ordynacji podatkowej). Zasadne jest także, aby możliwość prowadzenia postępowania uproszczonego była wyłączona w sprawach ponownie rozpatrywanych przez organ pierwszej instancji (**art. 200e § 2 pkt 7** Ordynacji podatkowej).

Przemawiają za tym przesłanki przekazania sprawy do ponownego rozpatrzenia przez organ pierwszej instancji (art. 233 § 1 pkt 2 lit. b, § 2 i 3 Ordynacji podatkowej), w szczególności konieczność przeprowadzenia postępowania dowodowego w całości lub w znacznej części, o której mowa w art. 233 § 2 Ordynacji podatkowej.

W postępowaniu uproszczonym nie przeprowadza się z przesłuchania świadka lub strony, opinii biegłego, oględzin, ksiąg podatkowych i dokumentu urzędowego, ani nie pozyskuje się danych z banków lub innych instytucji finansowych (**art. 200e § 3** Ordynacji podatkowej). Nie można wtedy już mówić o prostocie postępowania. Gdy wystąpi konieczność przeprowadzenia wskazanych dowodów postępowanie jest kontynuowane na zasadach ogólnych (**art. 200h** Ordynacji podatkowej).

W przypadku stwierdzenia braku przesłanek prowadzenia postępowania uproszczonego, strona zostanie o tym niezwłocznie zawiadomiona przez organ podatkowy (**art. 200e § 4** Ordynacji podatkowej).

4. Ordynacja podatkowa wyróżnia rodzaje spraw, w których występują elementy postępowania uproszczonego, takie jak brak postanowienia o wszczęciu postępowania lub brak zawiadomienia o wyznaczeniu terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego. Dotyczy to przykładowo także niektórych kategorii postępowania w sprawie ustalenia wysokości zobowiązania podatkowego w: podatku od spadków i darowizn, w podatku od nieruchomości, podatku rolnym i podatku leśnym; zaliczek na podatek dochodowy od dochodów z działów specjalnych produkcji rolnej. W tym zakresie elementy postępowania uproszczonego wynikają wprost z ustawy i nie są zależne od woli strony. To przemawia za wyłączeniem postępowania uproszczonego w zakresie takich kategorii spraw, aby nie krzyżować postępowania uproszczonego zależnego od woli strony z postępowaniem podatkowym prowadzonym na szczególnych zasadach określonych w ustawie. W niektórych sprawach prowadzenie postępowania uproszczonego staje się zbędne (**art. 200e § 2 pkt 2 i 3** Ordynacji podatkowej), skoro postępowanie w tych sprawach jest już w pewnym zakresie „uproszczone” z mocy prawa.

5. W postępowaniu uproszczonym powinien być wyłączony obowiązek wyznaczenia terminu do wypowiedzenia się w sprawie zebranego materiału dowodowego (**projektowany art. 200 § 1 pkt 4** Ordynacji podatkowej). Szybkie rozstrzygnięcie sprawy jest bowiem główną korzyścią, jaką strona powinna uzyskać wnioskując o postępowanie uproszczone.

W projektowanym **art. 139 § 2a** Ordynacji podatkowej proponuje się termin 14 dni do załatwienia sprawy w postępowaniu uproszczonym. Szybkość postępowania jest celem postępowania uproszczonego. Z tego przepisu należy też wywodzić normę zobowiązującą

organ do dotrzymania tego terminu, jeżeli organ zgodził się na wniosek strony o takie postępowanie. Obowiązujący art. 139 § 2 stanowi, że niezwłocznie powinny być załatwiane sprawy, które mogą być rozpatrzone na podstawie dowodów przedstawianych przez stronę łącznie z żądaniem wszczęcia postępowania lub na podstawie faktów powszechnie znanych i dowodów znanych z urzędu organowi prowadzącemu postępowanie. Termin ten został określony w sposób względny, nie określa on bowiem konkretnej liczby dni przeznaczonych na załatwienie sprawy. Przepis art. 139 § 2, w odróżnieniu od projektowanego art. 139 § 2a, nie gwarantuje załatwienia sprawy w terminie 14-dniowym.

6. Dysponentem prowadzenia postępowania uproszczonego będzie strona, a nie organ, jeżeli spełnione są przesłanki do zastosowania przepisów tego rozdziału. Innymi słowy, gdy są spełnione przesłanki stosowania tego rozdziału to strona może, w sposób wiążący dla organu, wnioskować o jego zastosowanie. Zastosowanie trybu uproszczonego wymaga bezwzględnie wniosku strony. Strona do momentu wydania decyzji winna zachować prawo żądania kontynuowania postępowania na zasadach ogólnych.

Strona może w każdym czasie cofnąć wniosek o wszczęcie postępowania uproszczonego, chyba że wydano decyzję (**art. 200g** Ordynacji podatkowej). Wycofanie wniosku nie prowadzi do umorzenia postępowania, ale oznacza, że postępowanie będzie nadal prowadzone na wniosek, z tym że nie znajdą już zastosowania przepisy niniejszego rozdziału.

7. Postępowanie uproszczone można wszcząć tylko na wniosek strony. Strona może wnieść o prowadzenie postępowania uproszczonego we wniosku o wszczęcie postępowania (**art. 200f** Ordynacji podatkowej). Nie można też wykluczyć sytuacji, w której strona nie wnioskowała o postępowanie uproszczone, będąc na początkowym etapie postępowania w przekonaniu, że kryteria postępowania uproszczonego nie są spełnione. Dopiero w toku postępowania wszczętego „na zasadach ogólnych” mogą ujawnić się przesłanki do prowadzenia postępowania w modelu uproszczonym. Możliwe powinno być „przejście” z postępowania prowadzonego na zasadach ogólnych na postępowanie uproszczone. I odwrotnie, należy dopuścić „przejście” z postępowania uproszczonego na postępowanie na zasadach ogólnych. W toku postępowania uproszczonego ustana przesłanki jego prowadzenia w tym modelu, gdy przestaną być spełniane kryteria postępowania uproszczonego lub strona cofnie wniosek w tym zakresie. Okaże się, że wymagane jest przeprowadzenie postępowania dowodowego w szerszym zakresie albo kwota wymiaru przekroczy 5000 zł. W takim przypadku postępowanie podatkowe należy kontynuować na zasadach ogólnych (**art. 200h § 1** Ordynacji podatkowej), a czynności podjęte w postępowaniu uproszczonym pozostają w mocy. Techniczne wykonanie tej reguły wymaga, aby organ podatkowy, niezwłocznie po ujawnieniu

okoliczności wskazujących na ustanie przesłanki prowadzenia postępowania uproszczonego, czy konieczność przeprowadzenia szerszego postępowania dowodowego, zawiadamiał o tym stronę (**art. 200h § 2** Ordynacji podatkowej).

8. Kolejnym elementem cechującym postępowanie uproszczone jest uzasadnianie decyzji (**art. 200i** Ordynacji podatkowej). Postępowanie uproszczone spełni swoją rolę i ma szansę na szersze praktyczne zastosowanie, gdy organ podatkowy będzie mógł realnie dotrzymać terminu rozstrzygnięcia sprawy. To zaś wymaga uproszczenia uzasadniania decyzji. Uzasadnienie decyzji wydanej w postępowaniu uproszczonym może ograniczać się do wskazania faktów, które organ administracji publicznej uznał za udowodnione, oraz przytoczenia przepisów prawa stanowiących podstawę prawną decyzji. Projektowany art. 200i jest odpowiednikiem art. 163f ustawy z dnia 14 czerwca 1960 r. - Kodeks postępowania administracyjnego (Dz. U. z 2023 r. poz. 775, z późn. zm.).

45. Zniesienie dualizmu trybów stosowanych w przypadku braków formalnych odwołania (art. 228 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej)

Z treści przepisu art. 228 § 1 pkt 3 w zw. z § 2 Ordynacji podatkowej wynika, że na tej podstawie można pozostawić odwołanie bez rozpatrzenia w drodze ostatecznego postanowienia, jeżeli nie spełnia warunków wynikających z art. 222 Ordynacji podatkowej (odwołanie powinno zawierać zarzuty przeciw decyzji, określać istotę i zakres żądania będącego przedmiotem odwołania oraz wskazywać dowody uzasadniające to żądanie). Z kolei w przypadku np. braku podpisu na odwołaniu koniecznym jest wydanie rozstrzygnięcia w oparciu o przepis art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej. Nie jest zasadne utrzymywanie takiego dualizmu. Podstawa prawna pozostawienia bez rozpatrzenia środka odwoławczego nie powinna być zróżnicowana w zależności od tego, jakim brakiem formalnym jest obciążone odwołanie/zażalenie.

W sytuacji, gdy podatnik nie składa podpisu pod odwołaniem, organ ma obowiązek wezwać stronę do uzupełnienia braku formalnego podania, zgodnie z art. 169 § 1 Ordynacji podatkowej. Nieuzupełnienie braku formalnego skutkuje wydaniem w I instancji postanowienia o pozostawieniu podania bez rozpatrzenia (art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej), na które przysługuje zażalenie. W praktyce mają miejsce sytuacje, gdy strona takie postanowienie skarży, nie składając podpisu pod zażaleniem. Po wezwaniu przez organ podatkowy do uzupełnienia braku formalnego podania, strona tego braku nie uzupełnia, w wyniku czego wydawane jest kolejne postanowienie na podstawie art. 169 § 4 Ordynacji podatkowej, na które

składane jest znowu niepodpisane zażalenie. Z uwagi na brak możliwości zakończenia sprawy w administracyjnym toku instancji, nie można przejść do rozpoznania odwołania.

Proponuje się zmianę w **art. 228 § 1 pkt 3** Ordynacji podatkowej polegającą na uzupełnieniu dyspozycji tego przepisu o przesłankę braku spełnienia warunków określonych w art. 168 § 2-3a Ordynacji podatkowej.

Wprowadzenie proponowanej zmiany pozwoli na zastosowanie art. 228 § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej i wydanie postanowienia o pozostawieniu odwołania bez rozpatrzenia, ostatecznego w administracyjnym toku instancji, bez względu na rodzaj braków formalnych odwołania. Projektowana zmiana nie wyłącza zastosowania art. 169 § 1a w postępowaniu odwoławczym.

46. Rozszerzenie możliwych rodzajów rozstrzygnięć organu odwoławczego (art. 233 § 1 pkt 2 lit. c Ordynacji podatkowej)

Z uzasadnienia wyroku WSA w Krakowie z dnia 24 kwietnia 2021 r., sygn. akt I SA/Kr 212/21 wynika, że jeśli organ odwoławczy uzna, że w sprawie powinna znaleźć zastosowanie klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania, to organ ten nie ma podstaw prawnych do przekazania postępowania na właściwy tor. Propozycja zawarta w **art. 233 § 1 pkt 2 lit. c** Ordynacji podatkowej stanowi rozwiązanie tego problemu i jest regulacją analogiczną do zawartej w art. 119k § 1a Ordynacji podatkowej. Proponuje się, aby organ odwoławczy, który samodzielnie nie może zastosować klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania, mógł uchylić decyzję organu pierwszej instancji w całości i sprawę przekazać do rozpatrzenia temu organowi, jeżeli w sprawie może być wydana decyzja z zastosowaniem art. 119a lub środków ograniczających umowne korzyści, a organ pierwszej instancji nie dostrzegł takiej możliwości. Po uzyskaniu tej decyzji, organ pierwszej instancji powinien zwrócić się do Szefa KAS o przejęcie przedmiotowego postępowania podatkowego, z uwagi na dostrzeżoną możliwość wydania decyzji z zastosowaniem klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania lub środków ograniczających umowne korzyści.

47. Podniesienie maksymalnej wysokości kary porządkowej i rezygnacja z waloryzacyjnego trybu jej podwyższania (art. 262 § 1 i art. 262a Ordynacji podatkowej)

Obowiązujący art. 262a przewiduje waloryzacyjny tryb podwyższania kary porządkowej. Kwota tej kary (aktualnie 3000 zł) podlega w każdym roku podwyższeniu w stopniu odpowiadającym wskaźnikowi wzrostu cen towarów i usług konsumpcyjnych w pierwszych

dwóch kwartałach danego roku w stosunku do analogicznego okresu poprzedniego roku, a jeżeli wskaźnik ten ma wartość ujemną, kwota nie ulega zmianie. W przypadku wzrostu wskaźnika cen zwaloryzowaną kwotę kary porządkowej minister właściwy do spraw finansów publicznych ogłasza w Monitorze Polskim.

W momencie uchwalania Ordynacji podatkowej w 1997 r. projektowana ówczesnie maksymalna wysokość kary porządkowej wynosiła 2 500 zł i stanowiła pięciokrotność ówczesnego minimalnego wynagrodzenia za pracę (por. rozporządzenie Ministra Pracy i Polityki Socjalnej z dnia 29 stycznia 1998 r. w sprawie najniższego wynagrodzenia za pracę pracowników - Dz. U. z 1998 r. Nr 16, poz. 74). W ciągu prawie 25 lat obowiązywania Ordynacji podatkowej wysokość maksymalnej kary porządkowej nie została istotnie zmieniana (wzrost o 12%), a wdrożony później mechanizm waloryzacyjny (art. 262a) okazał się zasadniczo nieskuteczny.

Aktualnie wysokość maksymalnej kary porządkowej odpowiada wysokości minimalnego wynagrodzenia za pracę. Powyższa sytuacja, względem stanu z 1997 r., wpływa negatywnie na skuteczność organów podatkowych, których zadaniem jest w szczególności ustalenie stanu faktycznego sprawy. W wielu przypadkach, przy niskiej wartości maksymalnej kary porządkowej oraz sprawach, w których może dojść do ujawnienia istotnych naruszeń przy wywiązywaniu się z obowiązków podatkowych, niestosowanie się do wezwań organu podatkowego może okazać się bardziej korzystnym rozwiązaniem. Ponadto kara maksymalna w wysokości minimalnego wynagrodzenia może nie stanowić właściwego bodźca dla osób, które rozważają, czy warto zastosować się do wezwania organu podatkowego.

Istotny spadek oddziaływania obecnych kar porządkowych wskazuje na potrzebę zwiększenia efektywności postępowań podatkowych oraz ograniczenia prób doprowadzania do upływu terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego poprzez uporczywe niestosowanie się do wezwań organu podatkowego.

Proponuje się odniesienie wartości maksymalnej kary porządkowej do 3,5 krotności minimalnego wynagrodzenia za pracę (**art. 262 § 1** część wspólna), z jednoczesnym uchyceniem **art. 262a**. Jest to uzasadnione tym, że wezwania organu podatkowego co do zasady kierowane są albo do osób fizycznych, albo to osoby fizyczne są zagrożone sankcją pieniężną. Zatem to osoby fizyczne w kontekście własnych dochodów (np. wynagrodzenia) i grożącej kary porządkowej podejmują decyzje, czy i w jaki sposób zastosować się do wezwania organu podatkowego. Od 1 stycznia 2022 r. wysokość minimalnego wynagrodzenia

za pracę wynosi 3 010 zł. Oznacza to wzrost maksymalnej wysokości kary porządkowej z obecnych 3 000 zł do 10 535 zł. Należy jednak mieć na uwadze, że instytucja kary porządkowej nie jest stosowana każdorazowo i automatycznie w maksymalnej kwocie.

Proponowana wysokość kary maksymalnej koresponduje z wysokością kary wynikającą z art. 45 ust. 7 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej. Należy jednak zauważyć, że art. 45 ust. 1 ww. ustawy ma węższy zakres przedmiotowy niż art. 155 Ordynacji podatkowej. Ponadto z przepisu ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej nie mogą korzystać samorządowe organy podatkowe.

Wprowadzenie proponowanych zmian pozwoli na zwiększenie skuteczności działania organów podatkowych w wypełnianiu zadania wynikającego z art. 122 i art. 187 § 1 Ordynacji podatkowej.

Zaletą wprowadzenia mechanizmu pozwalającego na automatyczną waloryzację wysokości maksymalnej kary pieniężnej, w kontekście zmieniającej się wartości pieniądza, jest to, że nie będzie ona wymagała w przyszłości istotnych zmian.

W zakresie klauzuli przeciwko unikaniu opodatkowania Szef Krajowej Administracji Skarbowej współpracuje z samorządowymi organami podatkowymi i może zlecać im dokonanie poszczególnych czynności dowodowych (por. art. 119g § 2 i art. 119ga § 2 Ordynacji podatkowej). Z tego względu także samorządowe organy podatkowe uzyskały większe uprawnienia w możliwości nakładania kar porządkowych, co może przełożyć się na większą skuteczność działań przeciwko unikaniu opodatkowania w sprawach dotyczących tzw. podatków lokalnych, a tym samym na większy skutek prewencyjny w zakresie przeciwdziałania unikaniu opodatkowania.

48. Uproszczenie trybu korygowania deklaracji z urzędu przez organ podatkowy w ramach czynności sprawdzających (art. 274 § 2 i 3 Ordynacji podatkowej)

Proponowane zmiany w **art. 274 § 2 i 3** Ordynacji podatkowej polegają na rezygnacji z doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii korekty deklaracji sporządzonej przez organ podatkowy na rzecz przekazywania wyłącznie informacji o skorygowaniu deklaracji. W obecnym stanie prawnym organ podatkowy, który dokonał korekty deklaracji z urzędu doręcza podatnikowi uwierzytelnioną kopię skorygowanej deklaracji wraz z informacją o związanej z korektą deklaracji zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty lub zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacją

o braku takich zmian, oraz pouczeniem o prawie wniesienia sprzeciwu. Rozwiązanie takie jest czasochłonne i generuje koszty po stronie organu podatkowego związane ze sporządzaniem kserokopii i wydruków deklaracji skorygowanych przez organy podatkowe, które obecnie muszą być doręczane podatnikowi.

Projektowane rozwiązanie zakłada uproszczenie, w ramach czynności sprawdzających, polegające na możliwości korygowania z urzędu deklaracji, bez konieczności doręczenia podatnikowi uwierzytelnionej kopii skorygowanej deklaracji. Procedura korygowania deklaracji z urzędu ma zastosowanie w przypadku stwierdzenia przez organ podatkowy oczywistych omyłek i błędów rachunkowych oraz wypełnienia deklaracji niezgodnie z ustalonymi wymogami, co nie wymaga jakiegokolwiek udziału podatnika. Większość błędów stwierdzonych w trakcie czynności sprawdzających nie ma wpływu na wysokość zobowiązania podatkowego lub wpływa na wysokość zobowiązania podatkowego w stopniu minimalnym. Projektowane rozwiązanie z jednej strony pozwoli zmniejszyć nakłady poniesione na funkcjonowanie organów podatkowych, z drugiej natomiast ograniczy obowiązki biurokratyczne organów podatkowych do niezbędnego minimum. Organ podatkowy, po skorygowaniu deklaracji z urzędu, będzie zobligowany jedynie do doręczania podatnikowi informacji o związanej z korektą zmianie wysokości zobowiązania podatkowego, kwoty nadpłaty, kwoty zwrotu podatku albo kwoty nadwyżki podatku do przeniesienia lub wysokości straty, albo informacji o braku takich zmian. Informacja będzie zawierać pouczenie o prawie wniesienia sprzeciwu.

49. Zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej na rzecz rozszerzenia jego uprawnień w ramach czynności sprawdzających (art. 18c, art. 18ca, art. 20zc § 1, art. 20zn § 3, art. 56b, art. 119g § 1 i 3-6, art. 119ga § 1-3, art.119gb § 1 i 2, art. 119k § 2, art. 165c, art. 272, art. 274c § 1, art. 276, art. 276a, art. 280, art. 281 § 1, art. 282c § 1 i 2, art. 283 § 1, art. 284aa, 284ab, 290c, 291a, art. 297 § 1 i art. 299b § 2 Ordynacji podatkowej)

Celem zmian w ww. przepisach Ordynacji podatkowej jest zniesienie kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do wykonywania kontroli podatkowej. U podstaw proponowanych zmian leżą kilkuletnie doświadczenia funkcjonowania organów Krajowej Administracji Skarbowej (dalej „KAS”) w obszarze obsługi podatników. Sprawują one kontrolę wywiązywania się z obowiązków podatkowych w trzech trybach, różniących się proceduralnie co do zakresu praw i obowiązków obu stron: czynności sprawdzających, kontroli podatkowej – prowadzonych na podstawie Ordynacji podatkowej, oraz kontroli celno-skarbowej – na podstawie ustawy o KAS.

W latach 2020 - kwiecień 2022 r. przeprowadzona została analiza funkcjonowania kontroli podatkowej, która obejmowała w szczególności wyniki osiągnięte przez poszczególne izby administracji skarbowej, liczbę kontroli i ich rodzaj, ilości i rodzaj okresów rozliczeniowych, ustalenia, ilość zatrudnionych pracowników – w 400 realizujących to zadanie urzędach skarbowych.

Doprowadziła ona do wniosku, że procedura kontroli podatkowej nie przystaje do współczesnych realiów weryfikacji. Ustalenia w ramach kontroli podatkowych systematycznie maleją, z kolei ustalenia w ramach czynności sprawdzających rosną. Wystarczającą formą weryfikacji stały się zatem czynności sprawdzające (duża liczba kontroli typu „PIT/płatnik - zaliczki” oraz kontroli doraźnych).

Ustalenia kontroli podatkowych (w mln zł)

| 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|---------|---------|---------|---------|---------|
| 5 900,9 | 6 150,3 | 4 781,4 | 3 898,6 | 3 028,3 |

Ustalenia czynności sprawdzających (w mln zł)

| 2017 | 2018 | 2019 | 2020 | 2021 |
|-------|---------|---------|---------|---------|
| 1 103 | 2 411,4 | 3 573,8 | 5 051,3 | 6 663,5 |

W znacznej mierze wynika to z faktu, że KAS posiada obecnie szereg narzędzi informatycznych, baz danych, w których gromadzi i przetwarza cały zasób informacji otrzymywanych zarówno od podatników, jak i innych instytucji czy organów.

Wraz z rozwojem kompetencji w tym zakresie, większość czynności pracownicy US są w stanie przeprowadzić i dokonać ustaleń „zza biurka”, nie angażując podatników w cały proces weryfikacji. W przypadku konieczności zaangażowania podatnika preferuje się kontakt telefoniczny lub za pośrednictwem komunikacji elektronicznej (składanie wyjaśnień, przesyłanie plików JPK_NŻ).

Jedynie potrzeba zweryfikowania np. miejsca prowadzenia działalności, oględziny środków trwałych itp. wymaga fizycznego udziału podatnika bądź pełnomocnika - w takich przypadkach uzasadnionym jest postulat dodania uprawnienia do przeprowadzania oględzin w toku prowadzonych czynności sprawdzających, co w istocie wyeliminowałoby konieczność uruchamiania procedury kontroli podatkowej. Dodatkowo, możliwości weryfikacyjne KAS od roku 2024 zostaną znacznie wzmocnione wraz z wejściem w życie projektów: Krajowy System eFaktur i Centrum Transparentności.

Instytucja kontroli podatkowej pozostanie w ograniczonej formie utrzymana dla innych organów jednostek samorządu terytorialnego będących organami podatkowymi w obszarach ich właściwości.

Ponadto uprawnionym do prowadzenia kontroli podatkowej będzie również Szef KAS, który jest uprawniony do prowadzenia kontroli podatkowej wynikającej z ustawy z 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U. z 2023 r. poz. 948). W dziale III tej ustawy – Postępowanie w sprawie uprzednich porozumień cenowych, rozdział 3 – Weryfikacja stosowania uprzednich porozumień cenowych, zgodnie z art. 104 ust. 1 Szef KAS przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest weryfikacja stosowania uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane. Natomiast ust. 2 tego artykułu stanowi, iż w zakresie nieuregulowanym w niniejszym rozdziale, przepisy Działu VI Ordynacji podatkowej stosuje się odpowiednio.

W projekcie ustawy uchyla się **art. 165c** Ordynacji podatkowej regulujący niewszczywanie postępowania podatkowego, gdy wskutek objęcia danego okresu rozliczeniowego powtórna kontrolą podatkową ujawniono w jej trakcie wyłącznie nieprawidłowości co do stosowania stawki podatku od towarów i usług, innej niż stawka podstawowa. Przepis ten nie będzie miał zastosowania w kontroli podatkowej prowadzonej przez samorządowe organy podatkowe.

Zmiany dostosowawczej wymaga również **art. 284aa** Ordynacji podatkowej. W wyniku ograniczenia katalogu organów podatkowych uprawnionych do przeprowadzania kontroli podatkowej, przepis art. 284aa będzie wykorzystywany tylko przez organy samorządowe. Spółka jawna, partnerska, komandytowa albo komandytowo-akcyjna, jako jednostki organizacyjne nieposiadające osobowości prawnej, są podatnikami podatku od: nieruchomości, środków transportowych, rolnego i leśnego. Ponadto od tych spółek może być pobierana opłata targowa oraz reklamowa. Spółka cywilna nie jest podatnikiem wyżej wskazanych podatków ani podmiotem, od którego są pobierane wyżej wskazane opłaty.

W związku ze zmianami w zakresie kontroli podatkowej uchyleniu podlega również **art. 284ab** Ordynacji podatkowej z uwagi na zniesienie kompetencji naczelników urzędów skarbowych do przeprowadzania kontroli podatkowej. Kontrola podatkowa w zakresie wskazanym w art. 284ab Ordynacji podatkowej nie należy do właściwości rzeczowej samorządowych organów podatkowych. Konsekwencją powyższego jest propozycja zmiany w **art. 94** ustawy o KAS, uchylająca możliwość odpowiedniego stosowania art. 284ab § 1-3 Ordynacji podatkowej.

W konsekwencji zmian dotyczących zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do wykonywania kontroli podatkowej proponuje się w Dziale V Ordynacji podatkowej zmiany mające na celu wzmocnienie i usprawnienie czynności sprawdzających.

W porównaniu do obecnej regulacji **art. 272** zmianie uległo zdanie wprowadzające, w którym doprecyzowano, że czynności sprawdzające mają na celu sprawdzenie wywiązywania się z obowiązków wynikających z przepisów prawa podatkowego. W nowej redakcji § 1 określa kompetencje w zakresie czynności sprawdzających dla wszystkich organów podatkowych pierwszej instancji, którymi zgodnie z art. 13 § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej są: naczelnik urzędu skarbowego, naczelnik urzędu celno-skarbowego, wójt, burmistrz (prezydent miasta), starosta albo marszałek województwa. Natomiast § 2 określa czynności, jakie dodatkowo może dokonywać naczelnik urzędu skarbowego, tj. weryfikacja:

- terminowości składania sprawozdań finansowych;
- danych i dokumentów przedstawionych przez podatników, płatników, inkasentów lub inne podmioty obowiązane. Dotychczas uprawnienie to dotyczyło dokumentów rejestracyjnych; obecnie katalog ten został rozszerzony na wszelkie dane i dokumenty składane do organów KAS. Rozszerzono także katalog podmiotów, które przedstawiają dane i dokumenty podlegające weryfikacji w toku czynności sprawdzających o: płatnika, inkasenta i podmioty obowiązane (na podstawie odrębnych ustaw). Zmiana ta jest odpowiedzią na zwiększający się zakres danych i dokumentów nie stanowiących deklaracji podatkowych, a podlegających weryfikacji przez naczelników urzędów skarbowych.

Pozostaje nadal - jak w obecnym stanie prawnym – zamknięty katalog czynności sprawdzających, co stanowi gwarancję niepodejmowania przez administrację działań arbitralnych i wykraczających poza ścisły zakres obowiązków podatników.

Znowelizowany **art. 276** stanowi wyjątek od zasady, że czynności sprawdzające prowadzone są przez organ w jego siedzibie i w oparciu o posiadane dane i dokumenty. Rozszerzony katalog przesłanek ich podejmowania obejmuje, jak wskazano wyżej, także okoliczności, co do których zachodzi potrzeba zweryfikowania stanu faktycznego, np. spis z natury czy niezgłoszona działalność gospodarcza, co możliwe jest jedynie w siedzibie podatnika lub miejscach domniemanej działalności. Stąd konieczność wskazania odpowiednich uprawnień dla organu, poprzez odesłanie do art. 286 i 287 Ordynacji podatkowej, zarówno w sytuacji, gdy oględziny dokonywane są w uzgodnieniu z podatnikiem, ale także w szczególnych przypadkach

przewidzianych w § 3. Przepis ten ma na celu głównie weryfikację dokumentów przedłożonych na potrzeby rejestracji podatnika, gdzie wystarczające będzie przeprowadzenie oględzin wskazanego adresu bez konieczności angażowania podatnika. Dodatkowo, w sytuacji niezgłoszenia prowadzenia działalności, powiadomienie podmiotu o planowanych oględzinach rodziłoby duże ryzyko usunięcia oznak prowadzonej działalności. Oględziny bez uzgodnienia z podmiotem dają faktyczne możliwości potwierdzenia prowadzenia działalności gospodarczej. Rozwiązanie to przyczyni się również do wyrównywania konkurencji podmiotów gospodarczych.

W przypadku gdy podatnik prowadzi działalność w kilku, często odległych, miejscach, uzasadnioną ekonomiką postępowania będzie - przewidziana w nowym § 5, możliwość zwrócenia się o pomoc prawną do innego organu.

Proponowany **art. 276a** wprowadza możliwość dokonania przesłuchania w charakterze świadka innych niż podatnik podmiotów, które mogą posiadać informacje niezbędne dla czynności sprawdzających. Ewentualna potrzeba dokonania takiej czynności pozostawiona jest uznaniu naczelnikowi urzędu skarbowego w okolicznościach danej sprawy i wskazuje na koncyliacyjny charakter czynności sprawdzających, bez konieczności uruchamiania bardziej władczych procedur. Celem zminimalizowania uciążliwości stawiennictwa przewidziano możliwość „zdalnego” przesłuchania osoby, które już funkcjonuje na gruncie ustawy o KAS. Na mocy odesłania w projektowanym **art. 280** do odpowiedniego stosowania przepisu art. 199, regulującego przesłuchanie strony w postępowaniu podatkowym, stosowne informacje będzie można pozyskać też od samego podatnika, na takich samych, formalnie gwarantowanych zasadach, w szczególności przy spełnieniu wymogu uzyskania jego zgody. Przepis art. 280 zostanie ponadto uzupełniony o odesłanie do niektórych przepisów rozdziału 11 „Dowody”, pozwalających na nadanie waloru dowodowego takich czynnościom jak badanie ksiąg podatkowych, czy przeprowadzenie oględzin.

Ustalenia z czynności sprawdzających mogą stanowić materiał na potrzeby „klasycznego” postępowania podatkowego albo w bardziej władczym trybie kontroli celno-skarbowej, która w razie stwierdzenia nieprawidłowości również przekształci się w postępowanie podatkowe. Kontrola podatkowa na chwilę obecną pozostaje pewnym pośrednim trybem i nie zawiera wszystkich rozwiązań co do uprawnień i obowiązków obu stron tego postępowania. Należy tu zauważyć, że takie uproszczone podejście ma już miejsce w kontroli przychodów nieznanających pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzących ze źródeł nieujawnionych (tak rozdział 5a ustawy o PIT.). Kontrola podatkowa na chwilę obecną pozostaje bardziej

uciążliwym działaniem, co do zasady wykonywanym w siedzibie organu i z szeregiem obowiązków ciężących na podatniku. Odejście od kontroli podatkowych na rzecz uzupełnionych w ww. zakresie czynności sprawdzających akcentuje rolę analizy ryzyka, którego dopiero wysokie prawdopodobieństwo uruchomi postępowanie podatkowe lub kontrolę celno-skarbową.

Projektowane zmiany przyczynią się również do elastycznego wykorzystania i zarządzania zasobami KAS.

50. Ujednolicenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie i uzupełnienie (art. 144b § 1a, art. 293 § 2 pkt 3, art. 294 § 1 pkt 5, art. 295d § 1 i 1a, art. 296, art. 297 § 3, art. 297b, art. 297d, art. 297e, art. 299 i art. 299b-299e Ordynacji podatkowej)

Przepisy o tajemnicy skarbowej zawarte w dziale VII Ordynacji podatkowej posługują się zamiennie pojęciami „akta”, „akta spraw podatkowych” i „akta podatkowe”. W celu ujednolicenia terminologii, proponuje się, aby w przepisach tych używane było pojęcie „akta”. Występuje ono obecnie w art. 297 w § 1 we wprowadzeniu do wyliczenia, § 4 i 5, w art. 297a w § 1, 2 i 4, w art. 298 we wprowadzeniu do wyliczenia oraz w art. 299a Ordynacji podatkowej. Zmianę terminologii zaproponowano w projektowanych **art. 296, art. 297 § 3, art. 297b, art. 297e, art. 299 § 1 i 2 oraz art. 299c-art. 299e.**

Z art. 293 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej wynika, że dane zawarte w aktach postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe objęte są tajemnicą skarbową. Zgodnie z art. 2 ust. 1 pkt 15 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do zadań KAS należy rozpoznawanie, wykrywanie i zwalczanie przestępstw określonych w art. 258, art. 270, art. 270a, art. 271, art. 271a, art. 273, art. 277a, art. 286 § 1 oraz art. 299 ustawy z dnia 6 czerwca 1997 r. - Kodeks karny, w związku z którymi nastąpiło uszczuplenie lub narażenie na uszczuplenie należności publicznoprawnej, zapobieganie tym przestępstwom oraz ściganie ich sprawców, jeżeli zostały ujawnione przez KAS. Akta postępowań przygotowawczych prowadzonych o ww. przestępstwa zawierają indywidualne dane podatników, płatników lub inkasentów. Pod tym względem zawartość tych akt jest w istocie swej tożsama jak akt postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. Zatem jest pożądane, aby indywidualne dane podatników, płatników lub inkasentów zawarte w aktach postępowań przygotowawczych prowadzonych przez organy KAS w przypadku

powyższych przestępstw powszechnych były objęte tajemnicą skarbową (projektowany **art. 293 § 2 pkt 3** Ordynacji podatkowej).

W projekcie proponuje się uchylenie nadmiarowej regulacji **art. 144b § 1a** Ordynacji podatkowej. Zgodnie z tym przepisem, organ podatkowy oznacza pismo utrwalone w postaci elektronicznej klauzulą: "Tajemnica skarbowa". Regulacja ta jest zbędna, ponieważ obowiązek oznaczania klauzulą „tajemnica skarbowa” określonej kategorii dokumentów przewidują art. 184 § 2a, art. 297a § 4 i art. 299a Ordynacji podatkowej. Obowiązek ten istnieje niezależnie od tego, czy dokument jest utrwalony w postaci papierowej czy elektronicznej.

Pośród osób obowiązanych do przestrzegania tajemnicy skarbowej art. 294 § 1 pkt 5 Ordynacji podatkowej wymienia osoby odbywające staż, praktykę zawodową lub studencką w urzędzie obsługującym ministra właściwego do spraw finansów publicznych lub w innych organach podatkowych. Katalog tych osób proponuje się uzupełnić o osoby odbywające wolontariat (projektowany **art. 294 § 1 pkt 5** Ordynacji podatkowej). Stosownie do art. 42 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia 24 kwietnia 2003 r. o działalności pożytku publicznego i o wolontariacie (Dz. U. z 2023 r. poz. 571), wolontariusze mogą wykonywać świadczenia na rzecz organów administracji publicznej, z wyłączeniem prowadzonej przez nie działalności gospodarczej.

Obecnie uprawnienie organów do pozyskania od organu podatkowego informacji zawartych w aktach podatkowych w zakresie niezbędnym do weryfikacji treści oświadczenia o wysokości dochodów (przychodów) albo oświadczenia o niezaleganiu w podatkach może być zrealizowane tylko wtedy, gdy organy te są obowiązane do przyjęcia takiego oświadczenia na podstawie odrębnych ustaw (art. 299c Ordynacji podatkowej). Podstawę prawną do przyjęcia przez Agencję Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa oświadczenia producenta świń ubiegającego się o pomoc, określającego kwotę obniżonego dochodu ze sprzedaży świń, nie są przepisy ustawy a rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 27 stycznia 2015 r. w sprawie szczegółowego zakresu i sposobów realizacji niektórych zadań Agencji Restrukturyzacji i Modernizacji Rolnictwa - § 13z1 ust. 9 pkt 5 lit. b (Dz. U. z 2015 r. poz. 187, z późn. zm.). W celu umożliwienia Agencji uzyskiwanie od organów podatkowych informacji z akt spraw podatkowych dla celów weryfikacji takiego oświadczenia, proponuje się zastąpienie w **art. 299c** Ordynacji podatkowej wyrazu „ustaw” wyrazem „przepisów”.

W **art. 295d § 1** Ordynacji podatkowej proponuje się uzupełnić katalog organów, pracowników i funkcjonariuszy Krajowej Administracji Skarbowej uprawnionych do dostępu do informacji przekazanych przez podatnika w ramach realizacji współdziałania, o którym mowa w dziale

IIB Ordynacji podatkowej, zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa. **Art. 295d § 1a** Ordynacji podatkowej został doprecyzowany, aby nie było wątpliwości, że dostęp do informacji przekazanych przez inwestora w toku zawierania, zmiany lub wypowiedzania porozumienia inwestycyjnego, zawierających tajemnicę przedsiębiorstwa, przysługuje także pracownikom i funkcjonariuszom tego organu Krajowej Administracji Skarbowej, który w przepisach wydanych na podstawie art. 20zs § 7, zostanie upoważniony do wykonywania zadań organu właściwego w sprawie porozumienia inwestycyjnego.

W myśl Dyrektywy Rady (UE) 2018/822 z dnia 25 maja 2018 r. zmieniającej dyrektywę 2011/16/UE w zakresie obowiązkowej automatycznej wymiany informacji w dziedzinie opodatkowania w odniesieniu do podlegających zgłoszeniu uzgodnień transgranicznych - jednym z jej celów było nadanie uprawnień organom podatkowym do identyfikacji obszarów erozji podstawy opodatkowania i przenoszenia zysków. Zasadnicze znaczenie ma to, aby organy podatkowe państw członkowskich uzyskiwały pełne i istotne informacje dotyczące uzgodnień z zakresu potencjalnie agresywnego planowania podatkowego. Proponuje się doprecyzowanie **art. 297d** Ordynacji podatkowej i **art. 133** ustawy – Kodeks karny skarbowy w ten sposób, aby nie było wątpliwości, które organy i w jakim zakresie mają możliwość uzyskania dostępu do zgłoszonych informacji o schematach podatkowych. W związku z proponowaną zmianą, informacje te mogą być wykorzystywane przez Naczelnika Urzędu Celno-Skarbowego w celu realizacji zadań określonych w art. 2 ust. 1 pkt 16c ustawy o KAS lub w toku postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe określone w art. 80f ustawy – Kodeks karny skarbowy.

Przepis art. 299b § 1 Ordynacji podatkowej uprawnia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej do wyrażenia zgody na ujawnienie przez naczelników urzędów skarbowych, naczelników urzędów celno-skarbowych i dyrektorów izb administracji skarbowej, określonych informacji stanowiących tajemnicę skarbową, z wyłączeniem informacji stanowiących tajemnicę inną niż skarbową i objętych ochroną na podstawie odrębnych ustaw. Obecne przepisy **art. 299b** Ordynacji podatkowej nie zawierają podstawy prawnej do ujawnienia informacji stanowiących tajemnicę skarbową samodzielnie przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej. Należy zauważyć, że Szef Krajowej Administracji Skarbowej wykonuje własne zadania związane z wytwarzaniem informacji objętych tajemnicą skarbową. Stąd może zaistnieć potrzeba ich ujawnienia przez samego Szefa KAS, bez udziału organów podległych (projektowane **§ 1 i 2**).

Ujednoczenie terminologii stosowanej w przepisach o tajemnicy skarbowej, ich doprecyzowanie oraz uzupełnienie usunie wątpliwości, jakie pojawiły się w praktyce stosowania tych przepisów.

51. Uregulowanie procedury odtwarzania akt na wypadek ich zaginięcia lub zniszczenia (art. 280, art. 292 i art. 306o-306y Ordynacji podatkowej)

1. Zasadne jest uregulowanie w Ordynacji podatkowej postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt. Rozwiązania dotyczące postępowania w razie zaginięcia lub zniszczenia akt przewiduje w szczególności procedura cywilna, karna oraz sądownoadministracyjna. Zauważyć jednak należy, że regulacji takich nie ma także w Kodeksie postępowania administracyjnego. W doktrynie zwrócono uwagę na problem, według jakich przepisów organ administracyjny mógłby dokonywać odtworzenia akt administracyjnych właśnie ze względu na brak uregulowania tej materii w przepisach procedury administracyjnej. Wskazano również na dopuszczalne stosowanie analogii w zakresie trybu odtwarzania akt administracyjnych i stosowania zasad przewidzianych w procedurze cywilnej lub w procedurze sądownoadministracyjnej⁴. W celu zapewnienia kompleksowego charakteru regulacji prawnych dotyczących procedury podatkowej uzasadnione było ujęcie tej materii w Ordynacji podatkowej.

2. Zgodnie z proponowanym **art. 306o** Ordynacji podatkowej, który zredagowano w oparciu o art. 288 p.p.s.a., odtworzeniu ulegają akta zaginione lub zniszczone w całości lub w części. Podkreślenia wymaga, że nie ma znaczenia postać tych akt. Tym samym zasadom odtwarzania podlegają zatem akta prowadzone w postaci papierowej i elektronicznej (**art. 306o § 1** Ordynacji podatkowej). W przypadku zakończenia postępowania odtworzeniu podlega decyzja ostateczna lub inny dokument związany z zakończeniem postępowania oraz ta część akt, która jest niezbędna do ustalenia treści tej decyzji lub dokumentu oraz do wszczęcia i prowadzenia postępowania, w szczególności w jednym z trybów nadzwyczajnych albo postępowania przed sądem administracyjnym lub cywilnym (**art. 306o § 2** Ordynacji podatkowej). Przedmiotem odtworzenia mogą być zatem akta sprawy zakończonej, jak i sprawy w toku. Odtworzenie akt może być również dokonywane także w innych celach niż prowadzenie postępowania w

⁴ M. Romańska (w:) T. Woś (red.), Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi. Komentarz, Warszawa 2008, s. 825 i nast.

jednym z trybów nadzwyczajnych albo postępowania przed sądem administracyjnym lub cywilnym, np. w celu zmiany interpretacji indywidualnej.

3. Postanowienia **art. 306p § 1** Ordynacji podatkowej oparto na brzmieniu art. 289 p.p.s.a. Z kolei **art. 306p § 2** Ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 719 § 2 ustawy - Kodeks postępowania cywilnego. Zgodnie z **art. 306p § 1** Ordynacji podatkowej organ podatkowy wszczyna postępowanie w sprawie odtworzenia akt z urzędu lub na wniosek zainteresowanego. Do złożenia wniosku uprawniony jest zatem zainteresowany. Może to być przykładowo podatnik, będący stroną postępowania lub też wnioskodawca, jeżeli odtworzenie akt dotyczy np. akt postępowania w przedmiocie wydania interpretacji indywidualnej. Zgodnie z **art. 306p § 2** Ordynacji podatkowej wnioski o odtworzenie akt sprawy będącej w toku zgłosić można do dnia zakończenia postępowania, a wnioski o odtworzenie akt sprawy zakończonej - w ciągu lat dziesięciu od jej zakończenia, chyba że okres przechowywania akt przewidziany przepisami o archiwach jest krótszy. Podkreślenia wymaga, że art. 306p § 2 Ordynacji podatkowej nie odnosi się do odtworzenia akt przez organ podatkowy z urzędu, ale jedynie do złożenia wniosku przez zainteresowanego wszczynającego to postępowanie.

4. Z kolei **art. 306q** Ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 290 p.p.s.a. Zgodnie z **art. 306q § 1** Ordynacji podatkowej do odtworzenia akt w toku postępowania właściwy jest organ podatkowy prowadzący to postępowanie. Jeżeli jednak właściwy byłby organ odwoławczy, organ ten przekaze sprawę organowi pierwszej instancji, chyba że chodzi o odtworzenie akt tylko tego organu (**art. 306q § 2** Ordynacji podatkowej). Natomiast zgodnie z **art. 306q § 3** Ordynacji podatkowej postępowanie w razie zaginięcia lub zniszczenia akt w sprawie zakończonej, w tym decyzją ostateczną, przeprowadza organ podatkowy pierwszej instancji. Przepis ten określa zatem zasady ustalania właściwości organu podatkowego w sprawie o odtworzenie akt.

5. Projektowany **art. 306r** Ordynacji podatkowej jest odpowiednikiem art. 291 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem we wniosku o odtworzenie akt należy określić dokładnie sprawę, dołączyć wszelkie urzędowo poświadczone odpisy dokumentów znajdujące się w posiadaniu zainteresowanego oraz wskazać znane mu miejsca, w których dokumenty lub ich odpisy się znajdują. Przepis ten określa warunki formalne, jakie powinien spełniać wniosek o odtworzenie akt.

6. Proponowany **art. 306s** Ordynacji podatkowej zredagowano w oparciu o art. 292 p.p.s.a. Zgodnie z **art. 306s § 1** Ordynacji podatkowej organ podatkowy wzywa osoby, organy administracji publicznej lub instytucje wskazane we wniosku oraz znane temu organowi z

urzędu do złożenia w określonym terminie poświadczonych urzędowo odpisów lub kopii dokumentów będących w ich posiadaniu albo do złożenia oświadczenia, że ich nie posiadają. Jeżeli wezwany nie posiada dokumentu albo odpisu lub kopii, a był w ich posiadaniu, powinien wyjaśnić, gdzie dokument albo odpis lub kopia się znajduje (**art. 306s § 2** Ordynacji podatkowej). Do wezwania mają odpowiednie zastosowanie przepisy o wezwaniach.

Projektowane **§ 4 i 5** przewidują możliwość nałożenia kary porządkowej, jeżeli wezwany nie uczyni zadość wezwaniu. Analogiczne regulacje są zawarte w art. 293 p.p.s.a.

7. Postanowienia **art. 306t** Ordynacji podatkowej są odpowiednikiem obowiązującego art. 294 p.p.s.a. z nieznaczną modyfikacją. Zgodnie z tym przepisem, jeżeli poświadczono urzędowo odpisy lub kopie zostaną złożone, organ podatkowy dołącza je do akt.

8. Zgodnie z **art. 306u** Ordynacji podatkowej, jeżeli odtworzenia akt nie można przeprowadzić, organ podatkowy wzywa zainteresowanego do złożenia oświadczeń co do treści zaginionych lub zniszczonych pism oraz dowodów na zawarte w nich twierdzenia, nie wyłączając prywatnych odpisów oraz innych pism i notatek, które mogą być pomocne przy odtworzeniu akt. Postanowienia art. 306u skonstruowano na podstawie art. 295 p.p.s.a.

9. Zgodnie z **art. 306v § 1** Ordynacji podatkowej organ podatkowy przeprowadza z urzędu czynności w celu odtworzenia akt, uwzględniając każdą okoliczność, która może mieć znaczenie dla ustalenia treści zaginionych lub zniszczonych akt. Organ podatkowy bierze w szczególności pod uwagę dokumentację prowadzoną na podstawie przepisów kancelaryjno-archiwalnych. W myśl **art. 306v § 2** Ordynacji podatkowej organ podatkowy może też przesłuchać w charakterze świadków: zainteresowanych oraz ich pełnomocników, a także inne osoby, które uczestniczyły w postępowaniu lub które mogą wypowiedzieć się co do treści akt. Przedmiotem postępowania dowodowego nie są w tym wypadku okoliczności związane z twierdzeniami zainteresowanych co do istoty sporu, lecz jedynie takie, które mogą posłużyć do ustalenia treści utraconych dokumentów oraz ustalenia osób, u których znajdują się utracone dokumenty. Określone w tym przepisie postępowanie dowodowe odbywa się przy odpowiednim stosowaniu przepisów działu IV. Treść art. 306v Ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 296 p.p.s.a.

10. Przepis **art. 306w** Ordynacji podatkowej jest zmodyfikowanym odpowiednikiem art. 297 p.p.s.a. Zgodnie z tym przepisem po przeprowadzeniu postępowania, o którym mowa w art. 306u i art. 306v, organ podatkowy w formie postanowienia stwierdza, w jaki sposób i w jakim zakresie zaginione akta mają być odtworzone lub że odtworzenie akt jest niemożliwe. Na postanowienie służy zainteresowanemu zażalenie. Sentencja postanowienia wydanego na

podstawie art. 306w Ordynacji podatkowej powinna w szczególności określać zakres odtworzenia, stwierdzać, na podstawie jakich dokumentów odtworzono akta lub ich część, wymieniać odtworzone dokumenty.

11. Treść **art. 306x** Ordynacji podatkowej skonstruowano na podstawie art. 298 p.p.s.a. Zgodnie z **art. 306x § 1** Ordynacji podatkowej, jeżeli akta nie mogą być odtworzone lub odtworzone zostały w części niewystarczającej do prowadzenia dalszego postępowania, postępowanie może być wszczęte ponownie, z zastrzeżeniem § 2.

Natomiast zgodnie z **art. 306x § 2** Ordynacji podatkowej w pozostałych przypadkach organ podatkowy prowadzi postępowanie w takim stanie, w jakim okaże się to możliwe przy uwzględnieniu akt pozostałych i odtworzonych. Na postanowienie co do prowadzenia dalszego postępowania służy zainteresowanemu zażalenie.

12. Zgodnie z **art. 306y** Ordynacji podatkowej w sprawach nieuregulowanych w niniejszym rozdziale stosuje się odpowiednio przepisy działu IV Ordynacji podatkowej, czyli przepisy regulujące przebieg postępowania podatkowego, wśród których znajdują się w szczególności regulacje dotyczące doręczeń, wezwań, zasad przeprowadzania postępowania dowodowego, wydawania postanowień itd.

13. W **art. 280** i **art. 292** Ordynacji podatkowej zaproponowano zmiany dostosowawcze, które usuną ewentualne wątpliwości co do możliwości stosowania procedury odtwarzania akt w odniesieniu do akt czynności sprawdzających i kontroli podatkowej.

52. Ułatwienie realizacji zadań przez Rzecznika Praw Obywatelskich, Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców, Ministra do spraw Unii Europejskiej, Ministra Spraw Zagranicznych, Ministra Cyfryzacji, Polską Agencję Nadzoru Audytowego, Szefa Krajowego Centrum Informacji Kryminalnej, Szefa Służby Kontrwywiadu Wojskowego oraz Policję (art. 119zt pkt 6a i 6b, art. 297 § 1 pkt 4 i 4a, art. 298 pkt 6g, art. 299a, art. 299aa, art. 299e § 3 i 4 Ordynacji podatkowej)

1) Obecnie Policja, w ramach realizacji czynności ustawowych o charakterze operacyjno-rozpoznawczym, nie jest podmiotem uprawnionym do uzyskiwania od izby rozliczeniowej informacji i zestawień STIR. Dostęp Policji do tych informacji i zestawień przysługuje tylko w zakresie niezbędnym do przeprowadzenia postępowania sprawdzającego na podstawie przepisów o ochronie informacji niejawnych. Zwalczanie zorganizowanej przestępczości ekonomicznej, która godzi zarówno w interesy finansowe RP jak i UE jest jednym z głównych zadań Centralnego Biura Śledczego Policji. Biuro, spośród niefinansowych organów ścigania, jest wiodącym podmiotem zwalczającym zorganizowaną przestępczość gospodarczą, w tym o

charakterze podatkowym. Prowadzone rozpoznanie kierunków i trendów rozwoju tego typu przestępczości wskazuje, że grupy przestępcze zajmujące się zorganizowaną przestępczością mają charakter międzynarodowy i zorganizowany, wykazują się dużą dynamiką, systematycznie zmieniają swój „modus operandi”, a ich działalność ciągle ewoluuje. Zapewnienie dostępu Policji, w tym Centralnego Biura Śledczego Policji, do danych gromadzonych w STIR (projektowany **art. 119zt pkt 6b** Ordynacji podatkowej) w zakresie niezbędnym do realizacji ustawowych zadań umożliwi skuteczniejsze rozpoznawanie, przeciwdziałanie i zwalczanie przestępczości w przedmiotowym obszarze.

W projektowanym **art. 119zt pkt 6a** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby dostęp do informacji i zestawień STIR w zakresie niezbędnym do realizacji ustawowych zadań uzyskał także Szef Służby Kontrwywiadu Wojskowego.

2) Obowiązujący art. 297 § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej uprawnia naczelników urzędów skarbowych i naczelników urzędów celno-skarbowych do udostępniania Rzecznikowi Praw Obywatelskich akt, w tym akt zawierających informacje wymienione w art. 182 Ordynacji podatkowej, wyłącznie w związku z jego udziałem w postępowaniu przed sądem administracyjnym.

W myśl zaś art. 14 pkt 6 ustawy z dnia 15 lipca 1987 r. o Rzeczniku Praw Obywatelskich (Dz. U. z 2020 r. poz. 627, z późn. zm.), po zbadaniu sprawy Rzecznik może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnieść skargi do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach – na prawach przysługujących prokuratorowi.

Problem pojawia się w sytuacji, gdy Rzecznik zwraca się do organów podatkowych o udostępnienie akt konkretnej sprawy z postępowania podatkowego, jeszcze przed formalnym zgłoszeniem udziału w postępowaniu przed sądem administracyjnym. Zapoznanie się z całością akt podatkowych zgromadzonych przez organ jest konieczne do dokonania wszechstronnej analizy danej sprawy, na podstawie której Rzecznik Praw Obywatelskich podejmuje decyzję co do ewentualnej interwencji procesowej. W większości przypadków z prośbą o pomoc do Biura Rzecznika Praw Obywatelskich zwracają się osoby niemające profesjonalnego pełnomocnika, który mógłby zadbać o przekazanie całości dokumentacji podatkowej.

W celu rozwiązania istniejącego problemu proponuje się zmianę w **art. 297 § 1 pkt 4** Ordynacji podatkowej, która zapewni Rzecznikowi Praw Obywatelskich dostęp do akt podatkowych, w tym akt zawierających informacje pochodzące z instytucji finansowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w ustawie o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

3) Zgodnie z art. 9 ust. 1 pkt 8 ustawy z dnia 6 marca 2018 r. o Rzeczniku Małych i Średnich Przedsiębiorców (Dz. U. poz. 648, z późn. zm.), w zakresie ochrony praw przedsiębiorców Rzecznika Małych i Średnich Przedsiębiorców może zwrócić się o wszczęcie postępowania administracyjnego, wnosić skargi i skargi kasacyjne do sądu administracyjnego, a także uczestniczyć w tych postępowaniach - na prawach przysługujących prokuratorowi.

Z treści ww. przepisu wynika, że uprawnienia Rzecznika odnoszące się do ochrony praw przedsiębiorców są zbliżone do uprawnień Rzecznika Praw Obywatelskich, o których mowa w art. 14 pkt 6 ustawy o Rzeczniku Praw Obywatelskich.

Z punktu widzenia realnego wpływu na sytuację mikro-, małych i średnich przedsiębiorców oraz w celu należytego wykonywania zadań ustawowych, niezbędne jest przyznanie Rzecznikowi możliwości zapoznania się z całością akt podatkowych zgromadzonych przez organ podatkowy, jeżeli jest to konieczne do dokonania wszechstronnej analizy danej sprawy, na podstawie której Rzecznik podejmuje decyzję co do ewentualnej interwencji procesowej (projektowany **art. 297 § 1 pkt 4a** Ordynacji podatkowej).

4) W **art. 298 pkt 6g** Ordynacji podatkowej proponuje się zapewnić ministrowi właściwemu do spraw informatyzacji dostęp do akt niezawierających informacji, o których mowa w art. 182, w zakresie niezbędnym do realizacji zadania związanego z nadzorem nad spełnianiem przez dostawców usług cyfrowych wykonywania obowiązków dotyczących zgłaszania incydentów istotnych, o których mowa w art. 53 ust. 1 pkt. 2 lit. b ustawy z dnia 5 lipca 2018 r. o krajowym systemie cyberbezpieczeństwa (Dz. U. z 2023 r. poz. 913).

Brak właściwej normy kompetencyjnej w przepisach prawa uniemożliwia dostęp do danych stanowiących tajemnicę skarbową tj. zestawienia przyporządkowanych do odpowiedniego kodu PKD podmiotów spełniających przesłanki zaklasyfikowania ich do kategorii co najmniej średnich przedsiębiorców (kryteria identyfikacyjne odnoszące się do wyników finansowych prowadzonego przedsiębiorstwa wraz z przypisaniem do każdego z tych podmiotów numeru identyfikacyjnego).

Dostęp do ww. danych objętych tajemnicą skarbową przyczyni się nie tylko do znacznego zwiększenia efektywności nadzoru nad dostawcami usług cyfrowych, ale tym samym wpłynie na bezpieczeństwo, ciągłość oraz wiarygodność świadczonych usług cyfrowych oraz przyczyni się do wzmocnienia krajowego i unijnego systemu cyberbezpieczeństwa. Bezpieczeństwo świadczonych usług cyfrowych ma bowiem istotne znaczenie dla prowadzenia działalności

gospodarczej wielu podmiotów, co przełoży się na bezpieczeństwo świadczenia wielu usług kluczowych państwa.

5) Proponuje się stworzenie podstawy prawnej, która pozwoli ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych udostępniać akta podatkowe lub informacje w nich zawarte (z wyłączeniem informacji podlegających szczególnej ochronie, wymienionych w art. 182 Ordynacji podatkowej) ministrowi właściwemu do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej i ministrowi właściwemu do spraw zagranicznych (projektowany **art. 299aa** Ordynacji podatkowej). Akta lub informacje będą mogły być udostępniane odpowiednio:

- w związku z toczącymi się postępowaniami przed instytucjami i organami Unii Europejskiej,
- w zakresie niezbędnym do reprezentowania i ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami międzynarodowymi.

Minister właściwy do spraw finansów publicznych, w oparciu o art. 298 pkt 1 Ordynacji podatkowej, może uzyskiwać od organów podatkowych akta niezawierające informacji wymienionych w art. 182 Ordynacji podatkowej.

Stosownie do art. 13 ust. 1 pkt 2 ustawy z dnia z dnia 4 września 1997 r. o działach administracji rządowej (Dz. U. z 2022 r. poz. 2512) dział członkostwo Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej obejmuje m. in. sprawy zgodności polskiego systemu prawa z prawem Unii Europejskiej oraz ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej w relacjach z instytucjami i organami Unii Europejskiej, w tym w postępowaniach przed organami sądowymi Unii Europejskiej, a także przed Trybunałem Europejskiego Porozumienia o Wolnym Handlu (EFTA). W zakresie tych spraw minister właściwy do spraw członkostwa Rzeczypospolitej Polskiej w Unii Europejskiej koordynuje udział w postępowaniach w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzonych przez instytucje i organy Unii Europejskiej (art. 13 ust. 3 pkt 4 ustawy o działach administracji rządowej).

Z kolei stosownie do art. 32 ust. 1 pkt 2 ustawy o działach administracji rządowej dział sprawy zagraniczne obejmuje sprawy reprezentowania i ochrony interesów Rzeczypospolitej Polskiej za granicą, w tym także przed sądami i trybunałami międzynarodowymi.

Koordynowanie udziału w postępowaniach w sprawie naruszenia przez Rzeczpospolitą Polską prawa Unii Europejskiej prowadzonych przez instytucje i organy Unii Europejskiej oraz reprezentowanie i ochrona interesów Rzeczypospolitej Polskiej przed sądami i trybunałami

międzynarodowymi mogą wiązać się z koniecznością uzyskania dostępu do informacji objętych tajemnicą skarbową.

Dokumenty zawierające informacje, o których mowa w art. 299 § 1 Ordynacji podatkowej, przekazywane Ministrowi Spraw Zagranicznych, będą podlegały oznaczeniu klauzulą „Tajemnica skarbową” (projektowany **art. 299a** Ordynacji podatkowej).

6) Polska Agencja Nadzoru Audytowego sprawuje nadzór publiczny m.in. nad wykonywaniem zawodu biegłego rewidenta i działalnością firm audytorskich. Nadzór nad działalnością Agencji sprawuje Minister Finansów. Agencja dysponuje uprawnieniami do dostępu do Krajowego Rejestru Sprawozdań (art. 8a ust. 2 ustawy z dnia 20 sierpnia 1997 r. o Krajowym Rejestrze Sądowym – Dz. U. z 2022 r. poz. 1683, z późn. zm.). Nie dysponuje jednak analogicznym uprawnieniem w odniesieniu do sprawozdań finansowych składanych Szefowi KAS. Sprawozdania te znajdują się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych i obejmują zarówno sprawozdania złożone bezpośrednio do Szefa KAS, jak i złożone do KRS, a następnie udostępnione Szefowi KAS.

W projektowanym **art. 299e § 3** Ordynacji podatkowej proponuje się, aby Szef KAS udostępniał Polskiej Agencji Nadzoru Audytowego dane zawarte w sprawozdaniach finansowych oraz dokumentach ich dotyczących, znajdujące się w Centralnym Rejestrze Danych Podatkowych, w zakresie niezbędnym do realizacji zadań określonych w art. 88 ustawy z dnia 11 maja 2017 r. o biegłych rewidentach, firmach audytorskich oraz nadzorze publicznym (Dz. U. z 2022 r. poz. 1302, z późn. zm.).

7) Do zadań Szefa KCIK należy m.in. opracowywanie analiz informacji kryminalnych (art. 6 pkt 3 ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o przetwarzaniu informacji kryminalnych - Dz. U. z 2022 r. poz. 2448). Aktualnie Szef KCIK, w celu pozyskania informacji zawartych w aktach spraw podatkowych, występuje do organów podatkowych na terenie całego kraju (art. 299 § 3 pkt 7 Ordynacji podatkowej). Z kolei organy podatkowe wykonują swoje zadania w szczególności przy wykorzystaniu Centralnego Rejestru Danych Podatkowych, w którym odnotowywane są m.in. dane z deklaracji składanych przez podatników oraz rozstrzygnięcia organów wydanych w toku postępowania. Współadministratorem danych zawartych w tym rejestrze jest Szef KAS (art. 35 ust. 2 ustawy o KAS). Proponowany **art. 299e § 4** Ordynacji podatkowej ma celu usprawnienie procesu udzielania informacji dla Szefa KCIK przez Szefa KAS, odciążając pracowników organów podatkowych od konieczności udzielania odpowiedzi w sposób tradycyjny. Pozwala również zachować Szefowi KCIK większą anonimowość a także zmniejszyć krąg osób poinformowanych o prowadzonych działaniach operacyjnych w stosunku

do konkretnego podatnika. Automatyzacja pracy po obu stronach pozwala na ograniczenie lub wyeliminowanie czasochłonnych i powtarzalnych zadań.

51. Wprowadzenie wiążącej informacji klasyfikacyjnej (wprowadzenie działu IVA art. 271a-271 Ordynacji podatkowej; zmiany dostosowawcze w art. 13, art. 14b, art. 20zb, art. 20zc, art. 20zd, art. 20ze, art. 20zt, art. 20zw, art. 20zza Ordynacji podatkowej oraz art. 35b ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej)

Od kilku lat w systemie prawa podatkowego i prawa celnego funkcjonują wiążące informacje stawkowe (WIS), wiążące informacje akcyzowe (WIA), wiążące informacje taryfowe (WIT), a także wiążące informacje o pochodzeniu towaru (WIP). Celem wiążących informacji jest zapewnienie zainteresowanym (podatnikom) rzeczowej, jednolitej i właściwej informacji umożliwiającej prawidłowe stosowanie przepisów prawa podatkowego i prawa celnego, przy jednoczesnym zapewnieniu im ochrony prawnej z uwagi na wiążący charakter tych informacji. Zakres tych wiążących informacji jest jednak ograniczony i dotyczy niektórych elementów prawa podatkowego i prawa celnego. I tak:

- WIS jest decyzją wydawaną na podstawie ustawy z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług³, zwanej dalej „ustawą o podatku od towarów i usług”, na potrzeby opodatkowania podatkiem od towarów i usług dostawy towarów, importu towarów, wewnątrzwspólnotowego nabycia towarów albo świadczenia usług. WIS może również dotyczyć świadczenia kompleksowego;
- WIA jest decyzją wydawaną na podstawie ustawy z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym⁴, zwanej dalej „ustawą o podatku akcyzowym”, na potrzeby opodatkowania wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego akcyzą, organizacji obrotu wyrobami akcyzowymi lub oznaczania znakami akcyzy tych wyrobów;
- WIT jest decyzją wydawaną na podstawie unijnego kodeksu celnego⁵, określającą klasyfikację taryfową towaru. Jest to decyzja towaroznawcza, która daje pewność prawną co do klasyfikacji towaru w nomenklaturze taryfy celnej;
- WIP jest decyzją wydawaną także na podstawie unijnego kodeksu celnego i określa pochodzenie towarów na potrzeby celne.

³ Dz. U. z 2022 r., poz. 931, z późn. zm.

⁴ Dz. U. z 2022 r., poz. 143, z późn. zm.

⁵ Rozporządzenie Parlamentu Europejskiego i Rady (UE) nr 952/2013 z dnia 9 października 2013 r. ustanawiające unijny kodeks celny (Dz. Urz. UE L 269 z 10.10.2013 r., str. 1, z późn. zm.)

Rosnąca popularność powyższych instrumentów prawa podatkowego i prawa celnego ujawniła „lukę” w przepisach prawa. O klasyfikację towarów lub usług można wystąpić w ramach wniosku o wydanie WIS, WIA, WIT lub WIP. Nie ma natomiast możliwości wystąpienia o uzyskanie informacji co do klasyfikacji towaru, usługi, wyrobu, środka trwałego, usługi, działalności określonego rodzaju, świadczenia, itp., zwanych dalej „przedmiotem klasyfikacji”, niezbędnej do obliczenia podatku innego niż podatek od towarów i usług, podatek akcyzowy, czy też długu celnego. Chodzi tutaj głównie o podatki dochodowe (PIT, CIT, ryczałt), czy też podatki, do obliczenia których niezbędne jest dokonanie właściwej klasyfikacji statystycznej według PKWiU⁶ lub Nomenklatury scalonej (CN)⁷.

Z tych względów stało się niezbędne wprowadzenie przepisów regulujących wiążącą informację klasyfikacyjną, zwaną dalej „WIK”, która umożliwi uzyskanie wiarygodnej, rzetelnej i właściwej informacji nt. klasyfikacji danego przedmiotu, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub innym podatkiem, lub innej daninie publicznej, których obliczenie jest uzależnione od dokonania takiej klasyfikacji.

Przepisy regulujące WIK zostały dodane w Ordynacji podatkowej, jako przepisy działu IVA regulującego szczególną procedurę w zakresie wydawania WIK, jej mocy wiążącej, zmiany, uchylecia, wygaśnięcia i publikacji. Umieszczenie tych przepisów w Ordynacji podatkowej, tj. w akcie prawnym o charakterze ogólnym w systemie prawa podatkowego umożliwi ich stosowanie również na potrzeby innych danin publicznych uregulowanych w przepisach szczególnych, które odsyłają do stosowania lub odpowiedniego stosowania przepisów Ordynacji podatkowej. I tak, przepisy o WIK będą stosowane do opłaty i dodatkowej opłaty od środków spożywczych uregulowanych w ustawie z 11 września 2015 r. o zdrowiu publicznym⁸. Przepis art. 12j ust. 1 tej ustawy przewiduje bowiem, że do tych opłat stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, przy czym uprawnienia organów podatkowych przysługują odpowiednio naczelnikowi urzędu skarbowego, dyrektorowi izby administracji skarbowej, Dyrektorowi Krajowej Informacji Skarbowej, Szefowi Krajowej Administracji Skarbowej i ministrowi właściwemu do spraw finansów publicznych. Zwrócić przy tym należy uwagę, że w orzecznictwie sądowno-administracyjnym (wyrok NSA z 21.09.2022 r. o sygn. III FSK 763/22) uznano, że ww. opłata spełnia kryteria uznania za podatek na potrzeby stosowania

⁶ Polska Klasyfikacja Towarów i Usług wprowadzona na mocy Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 4 września 2015 r. w sprawie Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU) (Dz. U. z 2015 r., poz. 1676 z późn. zm.)

⁷ Nomenklatura scalona (CN) wprowadzona na mocy Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 24 grudnia 2010 r. w sprawie Nomenklatury Scalonej; Dz. U. z 2010 r., nr 258, poz. 1749, z późn. zm.

⁸ Dz. U. z 2022 r. poz. 1608

do niej przepisów Ordynacji podatkowej zgodnie z art. 2 § 1 pkt 1. Dlatego też, mając na uwadze definicje zawarte w art. 3 pkt 1 i 2, dokonywana w jej zakresie klasyfikacja, niezbędna do obliczenia prawidłowej wysokości opłaty, będzie wydawana na potrzeby stosowania przepisów prawa podatkowego.

I. Wprowadzenie instytucji wiążącej informacji klasyfikacyjnej wymaga wprowadzenia w dodawanym dziale IVA Ordynacji podatkowej następujących przepisów:

1) Art. 271a

W proponowanym art. 271a Ordynacji podatkowej zawarto definicję WIK rozumianą jako decyzja wydawana na potrzeby stosowania przepisów prawa podatkowego, składająca się z 2 elementów. Elementami tymi będą opis przedmiotu klasyfikacji (w szczególności towaru, usługi, wyrobu, środka trwałego, działalności określonego rodzaju, świadczenia lub obiektu budowlanego), oraz klasyfikacja tego przedmiotu według Nomenklatury scalonej (CN) albo klasyfikacji wydanej na podstawie przepisów o statystyce publicznej, tj. Klasyfikacji Środków Trwałych (KŚT), Polskiej Klasyfikacji Wyrobów i Usług (PKWiU), czy Polskiej Klasyfikacji Działalności (PKD). Dyrektor KIS, wydając WIK będzie wskazywał jedną z ww. klasyfikacji; nie będzie natomiast ustalał wszystkich okoliczności w konkretnej sprawie, na przykład spełnienia kryteriów podmiotowych. WIK będzie miała charakter wyłącznie klasyfikacyjny, a nie podatkowy, tzn. będzie wskazywała właściwą klasyfikację przedmiotu, nie będzie zaś wskazywała stawki i wysokości podatku.

2) Art. 271b

Projektowany art. 271b Ordynacji podatkowej określa zakres podmiotowy i przedmiotowy wniosku o WIK. Zakłada się, że WIK będzie wydawana wyłącznie na wniosek zainteresowanego w jego indywidualnej sprawie. O WIK będzie mógł więc wystąpić podmiot dokonujący lub zamierzający dokonywać czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem, a także podmiot uzyskujący lub zamierzający uzyskiwać dochody podlegające opodatkowaniu podatkami dochodowymi. Podmiotem takim będzie m.in. osoba fizyczna, jak i osoba prawna, co wynika z zakresu podmiotowego ustaw regulujących podatki dochodowe.

Użyte w § 1 określenie „w jego indywidualnej sprawie” oznacza, że przedmiot klasyfikacji, w tym czynność podlegająca opodatkowaniu powinna właśnie się dokonywać lub być zaplanowana. Nie będzie można wystąpić o WIK dla stanu faktycznego, który już miał miejsce w przeszłości i się zakończył albo dla przedmiotu klasyfikacji, który nie istnieje lub nie będzie

istniał. Podmiot niedokonujący (niezamierzający dokonywać) określonych czynności albo nieuzyskujący (niezamierzający uzyskać) dochodów nie będzie mógł występować z wnioskiem o wydanie WIK.

Przedmiotem wniosku o wydanie WIK będzie żądanie sklasyfikowania jednego przedmiotu na potrzeby stosowania przepisu prawa podatkowego, zawierającego w treści jedną z klasyfikacji, o której mowa w art. 271a pkt 2. Podobnie jak ma to miejsce w przypadku innych wiążących informacji (WIS, WIA, WIT i WIP), uprawniony podmiot będzie mógł złożyć wniosek o klasyfikację wyłącznie jednego towaru albo jednej usługi albo innego przedmiotu klasyfikacji. W przypadku potrzeby uzyskania WIK dla większej liczby przedmiotów będzie konieczne złożenie odrębnych wniosków o wydanie WIK – dla każdego przedmiotu klasyfikacji.

Możliwe będzie wystąpienie z wnioskiem o wydanie WIK w sytuacji, gdy przepisy ustaw podatkowych uzależniają ich stosowanie od zaklasyfikowania przedmiotu klasyfikacji wg Nomenklatury scalonej (CN) lub klasyfikacji wydanych na podstawie przepisów o statystyce publicznej.

Akta postępowania w sprawie wydania WIK będą objęte regulacją art. 293 § 2 pkt 3 Ordynacji podatkowej jako akta postępowania podatkowego wszczynanego na wniosek i kończącego się decyzją organu podatkowego (podobnie jak WIS i WIA).

W § 2 określającym zakres przedmiotowy wniosku o wydanie WIK wskazano, że oprócz danych osobowych wnioskodawcy wniosek powinien zawierać szczegółowy opis przedmiotu podlegającego klasyfikacji, pozwalający na jego identyfikację umożliwiającą dokonanie klasyfikacji. Na podmiocie występującym o wydanie WIK będzie ciążył więc obowiązek przedstawienia opisu przedmiotu klasyfikacji. Ponadto podmiot będzie miał obowiązek wskazania przepisu prawa podatkowego, na potrzeby którego dokonuje się klasyfikacji.

Istotą WIK jest bowiem rozstrzygnięcie co do klasyfikacji dla celów zastosowania konkretnego przepisu prawa podatkowego. Przepisy te wymagają różnego przyporządkowania przedmiotu klasyfikacji do określonego poziomu klasyfikacji: według działu pozycji, podpozycji lub kodu – w przypadku Nomenklatury scalonej (CN), według sekcji, działu, grupy, klasy, kategorii, podkategorii – w przypadku PKWIU, czy też według grupy, podgrupy i rodzaju – według KŚT. Przykładowo, jeśli w przepisie ustawy podatkowej jest wymieniony dwucyfrowy numer działu CN, to WIK będzie określała taki właśnie dział CN dla danego przedmiotu. W przypadku, gdy przepis będzie podawał czterocyfrowy kod CN dla przedmiotu klasyfikacji, w WIK zostanie

podana klasyfikacja na poziomie czterech cyfr, tj. działu i podpozycji. Analogicznie WIK będzie wydawany przy pozostałych klasyfikacjach.

Klasyfikacja będzie więc dokonywana w zależności od tego, którą z klasyfikacji posługuje się prawo podatkowe i jaki ma być stopień uszczegółowienia tej klasyfikacji. Taka forma klasyfikowania w WIK, uzależniona od klasyfikacji wymaganej w przepisie prawa podatkowego zagwarantuje, że WIK nie będzie wydawana „na wyrost” – poziom klasyfikacji nie będzie zbyt szczegółowy albo zbyt ogólny.

Analogicznie do przepisów regulujących WIS lub WIA w § 3-5 wprowadzono przepis nakładający obowiązek złożenia stosownego oświadczenia we wniosku o wydanie WIK. Dyrektor KIS nie jest bowiem organem prowadzącym kontrole i postępowania podatkowe, zatem nie dysponuje wiedzą o wszczętych wobec wnioskodawcy kontrolach i postępowaniach, o wydanych decyzjach, a także o tym, czy zakres przedmiotowy wniosku o WIS pokrywa się z przedmiotem tego postępowania, kontroli lub wydanej decyzji albo postanowienia. Taką wiedzą oraz wiedzą o zawartym porozumieniu podatkowym albo porozumieniu inwestycyjnym dysponuje natomiast wnioskodawca, który z zasady otrzymuje postanowienie o wszczęciu postępowania lub kontroli, oraz któremu są doręczane pisma w sprawach – w tym decyzje i postanowienia. Wydane decyzje w zakresie innych wiążących informacji (WIS, WIA, WIT) nie są przeszkodą do złożenia oświadczenia, albowiem ww. decyzje wydawane są na inne potrzeby niż WIK, a zatem nie rozstrzygają one sprawy co do istoty w sposób tożsamy jak WIK. Przepis upoważniający ministra właściwego do spraw finansów publicznych do określenia, w drodze rozporządzenia, wzoru wniosku o wydanie WIK, ma na celu wprowadzenie ujednolicenia treści i formy składanych wniosków oraz zapewnienie sprawnej obsługi wnioskodawców.

3) **Art. 271c**

Na wzór przepisów o WIS i WIA w art. 271c Ordynacji podatkowej wprowadzono podstawę prawną w zakresie możliwości dołączenia do wniosku o wydanie WIK dokumentów odnoszących się do przedmiotu klasyfikacji, które umożliwią dokonanie właściwej klasyfikacji. W § 1 zawarto przykładowy katalog takich dokumentów (fotografie, plany, schematy, katalogi, atesty, instrukcje, informacje od producenta), albowiem wnioskodawca może dysponować innym dokumentem mającym istotne znaczenie dla wydania WIK.

W tym zakresie Dyrektorowi KIS przyznano kompetencję do wezwania wnioskodawcy do przedłożenia takich dokumentów bądź próbki przedmiotu klasyfikacji, które w opinii tego

organu, są niezbędne do dokonania właściwej klasyfikacji przedmiotu, z zagrożeniem pozostawienia bez rozpatrzenia wniosku o wydanie WIK w przypadku niezastosowania się do wezwania w wyznaczonym terminie. Zgodnie z proponowanym § 2, to organ wydający WIK zdecyduje o konieczności przeprowadzenia badań i analiz oraz określi ich zakres. Nie będzie przeciwwskazań do tego, aby o takie badania wystąpił wnioskodawca, ale takim żądaniem Dyrektor KIS nie będzie związany.

W art. 271c § 2 Ordynacji podatkowej określono, że termin wyznaczony przez organ podatkowy rozpatrujący wniosek o wydanie WIK nie może być dłuższy niż 7 dni od dnia doręczenia wezwania, co ma na celu usprawnienie postępowania w sprawie WIK.

Pozostawienie bez rozpatrzenia wniosku o wydanie WIK w takim przypadku nastąpi w formie postanowienia, na które służy zażalenie. Tym samym ostateczne postanowienie wydane w przypadku nieprzesłania dodatkowych dokumentów lub próbki przedmiotu klasyfikacji będzie mogło podlegać kontroli sądu administracyjnego.

4) Art. 271d

W proponowanym art. 271d Ordynacji podatkowej określono przypadki, w których Dyrektor KIS nie wydaje WIK. Przeszkody do wydania WIK określono analogicznie do przypadków, w których nie wydaje się WIS i WIA.

Projektowany art. 271d § 1 Ordynacji podatkowej stanowi wprost, że w przypadku zaistnienia okoliczności, tj. gdy zakres przedmiotowy wniosku pokrywa się z przedmiotem toczącego się postępowania, prowadzonej kontroli podatkowej albo kontroli celno-skarbowej, albo gdy sprawa została rozstrzygnięta co do jej istoty w decyzji lub postanowieniu organu podatkowego, bądź też obowiązuje porozumienie podatkowe albo porozumienie inwestycyjne, nie będzie wydana WIK. W takich przypadkach zostanie wydane postanowienie, na które służy zażalenie. Ostateczne rozstrzygnięcie w tym zakresie będzie podlegać kontroli sądowno-administracyjnej.

Ma to uniemożliwić po wszczęciu kontroli lub postępowania podatkowego składanie wniosków o wydanie WIK, które mogłyby prowadzić do uzyskania WIK w treści sprzecznej z ustaleniami kontroli, postępowania lub treścią decyzji albo postanowienia organu podatkowego bądź porozumienia zawartego z Szefem KAS. Proponowane regulacje mają więc na celu zapobieganie wydawaniu rozbieżnych rozstrzygnięć przez organy podatkowe, a także dublowaniu rozstrzygnięć podejmowanych przez organy KAS.

Nie wydaje się WIK również w zakresie objętym WIK lub WIA. Rozwiązanie to zapobiegnie dublowaniu się rozstrzygnięć w zakresie klasyfikacji towaru lub usługi wynikającej z WIS bądź klasyfikacji wyrobu akcyzowego albo samochodu osobowego wynikającej z WIA.

Wyłączono również z zakresu wydawania WIK przepisy pozostające we właściwości rzeczowej wójta, burmistrza (prezydenta miasta), starosty lub marszałka województwa w celu zapewnienia nieingerowania organu KAS (Dyrektora KIS) w sprawy pozostające we właściwości podatkowych organów samorządowych.

5) Art. 271e

Proponowane przepisy regulują obowiązek uiszczenia opłaty za badania lub analizy, jeżeli zachodzi potrzeba przeprowadzenia badań lub analiz niezbędnych do rozpatrzenia wniosku o wydanie WIK, na wzór przepisów regulujących WIS i WIA, co ma zapewnić jednolite działanie Dyrektora KIS w przypadku wydawania wszystkich wiążących informacji, w tym WIK.

Opłata za badania lub analizy, jeżeli zajdzie potrzeba ich przeprowadzenia, będzie stanowiła jedyny koszt ponoszony przez wnioskodawcę związany z wydaniem WIK. Nie przewiduje się bowiem opłaty za wydanie WIK, co ma zapewnić lepszą dostępność do tego instrumentu prawnego.

W § 2 określono podmioty, do których Dyrektor KIS będzie mógł wystąpić ze zleceniem przeprowadzenia stosownych badań lub analiz, analogicznie do rozwiązań zawartych w ustawie o podatku od towarów i usług oraz ustawy o podatku akcyzowym w zakresie odpowiednio WIS i WIA (art. 7f ustawy o podatku akcyzowym).

Ponadto na wezwanie organu podatkowego wnioskodawca będzie obowiązany do uiszczenia zaliczki w terminie wskazanym w tym wezwaniu na poczet opłaty za badania lub analizy. W przypadku jej nieuiszczenia w wyznaczonym terminie Dyrektor KIS wyda zaskarżalne postanowienie o pozostawieniu wniosku o WIS bez rozpatrzenia.

Opłata za badania lub analizy, poniesiona na ich przeprowadzenie, obciążać będzie wnioskodawcę i w tym zakresie Dyrektor KIS wyda postanowienie, w którym zostanie określona wysokość tej opłaty, oraz termin jej uiszczenia, niezależnie od zaliczki uiszczonej na wezwanie tego organu (§ 6). W przypadku, gdy uiszczona zaliczka będzie wyższa niż opłata za badania i analizy lub gdy ta opłata byłaby nienależna, zwrot nienależnej kwoty nastąpi nie później niż w terminie 30 dni od dnia wydania WIK, niezależnie od tego czy zostanie ona zaskarżona w toku instancji.

Wysokość opłaty ustalana w zaskarżalnym postanowieniu na podstawie § 6 nie może być jednak ustalona w dowolny sposób. Przepis § 7 nakazuje bowiem, aby opłata ta odpowiadała rzeczywistym wydatkom poniesionym na przeprowadzenie badań lub analiz. Jeżeli jednak badania lub analizy są przeprowadzane przez laboratoria jednostek organizacyjnych KAS, wysokość tej opłaty zostanie ustalona według ryczałtowych stawek opłat określonych w przepisach wydanych na podstawie art. 92 ust. 4 ustawy z dnia 19 marca 2004 r. – Prawo celne⁹, jeżeli takie stawki opłat zostały określone w rozporządzeniu wydanym na podstawie tego przepisu.

6) **Art. 271f**

Proponowany przepis nakłada obowiązek na Dyrektora KIS, przed wydaniem WIK, zasięgnięcia opinii Szefa KAS, w przypadku gdy wnioskodawca jest stroną zawartej umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20s. Podpisanie umowy o współdziałanie nie wyklucza bowiem skorzystania przez podatnika z innych procedur przewidzianych przez prawo podatkowe. Możliwe więc będzie występowanie o wydanie WIK przez podatnika będącego stroną umowy o współdziałanie. W związku z powyższym w art. 271f Ordynacji podatkowej uregulowano obowiązek Dyrektora KIS przed wydaniem WIK polegający na zasięgnięciu opinii Szefa KAS, jeżeli podpisał umowę o współdziałanie. Rozwiązanie to umożliwi zapewnienie jednolitego stanowiska organów KAS w zakresie tych samych zagadnień budzących wątpliwości prawno-podatkowe. W tym zakresie nie będzie jednak stosowany art. 209 Ordynacji podatkowej regulujący uzależnienie wydania decyzji od uzyskania stanowiska innego organu, gdy przepisy prawa tego wymagają, z uwagi na wyłączenie jego stosowania w sprawach WIK na podstawie proponowanego art. 271s Ordynacji podatkowej.

7) **Art. 271g**

W proponowanym art. 271g Ordynacji podatkowej określono czas trwania postępowania wszczętego wnioskiem o wydanie WIK. W przypadku braku przeszkód formalnych do wydania WIK Dyrektor KIS winien załatwić sprawę niezwłocznie, jednak nie później niż w terminie 3 miesięcy od dnia otrzymania wniosku o wydanie WIK. Do tego terminu nie będą wliczane terminy i okresy wskazane w art. 139 § 4 Ordynacji podatkowej, tj. terminy przewidziane w przepisach prawa podatkowego dla dokonania określonych czynności, okresów zawieszenia postępowania oraz okresów opóźnień spowodowanych z winy strony albo z przyczyn niezależnych od organu wydającego WIK.

⁹ Dz. U. z 2022 r. poz. 2073

Rozwiązanie to ma zapewnić jednolitość działania Dyrektora KIS w zakresie wydawania wiążących informacji. Analogiczne rozwiązanie zawarto bowiem w art. 42g ust. 1 ustawy o podatku od towarów i usług oraz art. 7g ustawy o podatku akcyzowym.

8) **Art. 271h**

Projektowany przepis zakłada, że WIK będzie ważna w określonym przedziale czasowym, tj. przez okres 5 lat od dnia następującego po dniu jej doręczenia. Ograniczenie w czasie ważności WIK uwzględnia ciągły rozwój technologiczny oraz ekonomiczny prowadzący do zwiększającej się różnorodności towarów, wyrobów, usług i działalności mogących być przedmiotem WIK, co w konsekwencji może prowadzić do dezaktualizowania się poszczególnych WIK.

W proponowanym § 2 wprowadzono wyjątki od zasady 5-letniego okresu ważności WIK poprzez określenie krótszego okresu ważności WIK, jeżeli wystąpią przesłanki zmiany lub uchYLENIA WIK, czy też wygaśnięcia WIK wskutek zmiany lub uchYLENIA przepisu odwołującego się do klasyfikacji wskazanej w WIK.

Regulacja ta zmniejszy ryzyko posługiwania się nieaktualną WIK na potrzeby stosowania prawa podatkowego w przypadkach, gdy wystąpią okoliczności uzasadniające jej wygaśnięcie, zmianę lub uchYLENIE. Upływ okresu ważności WIK będzie więc skutkował automatycznym wyeliminowaniem aktualnej WIK z obrotu prawnego.

Upływ okresu ważności WIK nie będzie stanowił przeszkody do ponownego wystąpienia z wnioskiem o wydanie WIK w przyszłości po upływie ważności dotychczasowej WIK. Na rzecz tego podmiotu ponownie zostanie wydana WIK w zakresie klasyfikacji przedmiotu według Nomenklatury scalonej (CN) albo klasyfikacji wydanej na podstawie przepisów o statystyce publicznej, obowiązujących w dniu wydania ponownej WIK.

9) **Art. 271i**

WIK będzie wiążąca dla organów podatkowych względem podmiotu, dla którego została wydana, oraz wobec tego podmiotu w zakresie przedmiotu, którego dotyczy klasyfikacja zawarta w WIK. Oznacza to, że organ podatkowy w sprawie podatkowej nie będzie miał możliwości kwestionowania klasyfikacji stosowanej przez podatnika, która jest zgodna z uzyskaną WIK, oczywiście wyłącznie w przypadku, gdy przedmiot tej klasyfikacji będzie odpowiadał opisowi zawartemu w WIK.

Zasady związania nie stosuje się jednak w przypadku, jeżeli WIK odnosi się do elementu czynności będącej przedmiotem decyzji wydanej z zastosowaniem art. 119a Ordynacji podatkowej (ogólna klauzula przeciwko unikaniu opodatkowania). Instrument ten nie powinien mieć zastosowania i zapewniać ochrony w sytuacjach, w których dochodzi do unikania opodatkowania.

10) Art. 271j

Wygaśnięcie WIK, a w konsekwencji również utrata jej ważności zgodnie z proponowanym art. 271h § 2 pkt 2, nastąpi w przypadku zmiany przepisu prawa podatkowego odnoszącego się do klasyfikacji będącej przedmiotem WIK. Nie powinna bowiem pozostawać w obrocie prawnym WIK, w przypadku gdy zmieniono przepis prawa podatkowego, dla którego stosowania WIK wydano. Z uwagi na to, że WIK jest wydawana do celów stosowania konkretnego przepisu prawa podatkowego odwołującego się do klasyfikacji, jeżeli następuje zmiana tego przepisu, WIK winna wygasnąć z dniem wejścia w życie tej zmiany przepisu.

11) Art. 271k

Proponowany art. 271k Ordynacji podatkowej określa przesłanki i tryb zmiany oraz uchylecia ostatecznej WIK, tj. WIK, od której nie służy odwołanie stosownie do art. 128 Ordynacji podatkowej, mającego odpowiednie zastosowanie na podstawie proponowanego art. 271s. Proponowane przepisy stanowią zatem podstawę do wzruszenia ostatecznej WIK.

W projektowanym § 1 określono, że organem właściwym do wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie zmiany lub uchylecia ostatecznej WIK jest Dyrektor KIS. Propozycja ta jest zgodna z proponowanym art. 13 § 2 pkt 9 Ordynacji podatkowej, określającym właściwość rzeczową Dyrektora KIS jako organu podatkowego. Jednocześnie uznano, że Dyrektor KIS wszczynając postępowanie w sprawie zmiany lub uchylecia WIK, będzie działał wyłącznie z urzędu. Podmiot, na rzecz którego została wydana ostateczna WIK, nie będzie uprawniony do złożenia wniosku o zmianę lub uchylecia ostatecznej WIK.

Na wzór przepisów regulujących WIS i WIA w proponowanym § 1 określono przesłanki uzasadniające wszczęcie postępowania w sprawie zmiany lub uchylecia ostatecznej WIK: wystąpienie albo uzasadnione przypuszczenie wystąpienia przesłanek powodujących jej nieprawidłowość, w tym niezgodność z prawem ostatecznej WIK. W przypadku niezgodności z prawem ostatecznej WIK przesłanki te zostały zawarte w formie katalogu otwartego. Praktyka może bowiem wykazać zaistnienie innych przesłanek powodujących nieprawidłowość

wydanych WIK, zaś nieprawidłowe WIK nie powinny pozostawać w obrocie prawnym, w szczególności wiązać podmiotu, na rzecz którego została wydana, oraz organu podatkowego.

Z uwagi na 5-letni okres obowiązywania WIK nie można wykluczyć, że w tym czasie dojdzie do zmian w zakresie Nomenklatury scalonej (CN), przyjęcia przez Komisję Europejską środków w celu określenia klasyfikacji taryfowej towarów, zmiany not wyjaśniających do CN¹⁰, czy też wydania wyroków TSUE dotyczących tej klasyfikacji; mogą też nastąpić zmiany decyzji klasyfikacyjnych, opinii klasyfikacyjnych czy zmiany not wyjaśniających do Nomenklatury Zharmonizowanego Systemu Oznaczania i Kodowania Towarów¹¹ a także zmiany w klasyfikacji wydanej na podstawie przepisów o statystyce publicznej. W efekcie może oznaczać to konieczność kilkukrotnych zmian wydanych WIK. Projektowane przepisy umożliwiają dostosowanie rozstrzygnięcia zawartego w WIK do zmieniających się okoliczności prawnych, aby nie doszło do zakłóceń konkurencji na rynku, spowodowanych rozbieżnymi WIK.

Istotną przesłanką do zmiany lub uchylenia WIK jest także wystąpienie przesłanek: odmowy wszczęcia postępowania w sprawie wydania WIK, odmowy wydania WIK albo umorzenia postępowania oraz wystąpienie przesłanek o których mowa w art. 240 § 1 oraz art. 247 § 1 Ordynacji podatkowej. Regulacja ta pozwoli na wyeliminowanie z obrotu prawnego ostatecznej WIK z uwagi na wady, którymi dotknięta jest WIK, bądź wady postępowania, w ramach którego WIK została wydana.

Połączenie przesłanek uzasadniających zmianę lub uchylenie WIK w jednym przepisie jest działaniem zamierzonym, albowiem na etapie wszczęcia postępowania nie zawsze jest wiadomo, jakim rozstrzygnięciem zakończy się takie postępowanie.

W proponowanym § 2 określono sposoby rozstrzygania przez Dyrektora KIS sprawy w postępowaniu w sprawie zmiany lub uchylenia WIK. W zależności od ustaleń dokonanych w tym postępowaniu Dyrektor KIS będzie uprawniony do wydania decyzji o uchyleniu WIK oraz w zależności od stwierdzonych okoliczności orzeczenia co do istoty sprawy albo umorzenia postępowania w sprawie zmiany lub uchylenia WIK. Przykładowo, jeżeli została wydana ostateczna WIK pomimo zaistnienia przeszkody formalnej lub merytorycznej do jej wydania,

¹⁰ o których mowa w art. 9 ust. 1 lit. a tiret drugie rozporządzenia Rady (EWG) nr 2658/87 z dnia 23 lipca 1987 r. w sprawie nomenklatury taryfowej i statystycznej oraz w sprawie Wspólnej Taryfy Celnej.

¹¹ przyjętej przez organizację ustanowioną na podstawie Konwencji o utworzeniu Rady Współpracy Celnej, sporządzonej w Brukseli dnia 15 grudnia 1950 r. (Dz. U. z 1978 r. poz. 43).

uzasadniającej odmowę wydania WIK bądź pozostawienie bez rozpatrzenia wniosku o wydanie WIK, Dyrektor KIS uchyli WIK i wyda w tym zakresie stosowne orzeczenie.

W § 2 pkt 2 określono podstawę prawną do wydania decyzji o zmianie WIK, w której Dyrektor KIS zastąpi dotychczasową ostateczną WIK poprzez wydanie innej WIK, np. gdy w ostatecznej WIK zawarto niewłaściwą klasyfikację przedmiotu, Dyrektor KIS uprawniony będzie do zmiany WIK w drodze decyzji kończącej postępowanie w sprawie zmiany lub uchylenia WIK. Zmieniona WIK jest nową decyzją, której okres ważności wynosi 5 lat zgodnie z art. 271h § 1 Ordynacji podatkowej.

Nie przewiduje się częściowych rozstrzygnięć w sprawie zmiany lub uchylenia WIK z uwagi na proponowany art. 271a Ordynacji podatkowej zezwalający na ujęcie we wniosku o wydanie WIK, a w konsekwencji także w WIK wyłącznie jednego przedmiotu klasyfikacji. Decyzja zmieniająca WIK będzie więc zawierała opis jednego przedmiotu klasyfikacji oraz klasyfikację tego przedmiotu. Decyzja o zmianie WIK będzie więc niejako „nową” WIK wydaną dla danego przedmiotu ważną przez okres 5 lat od dnia wydania decyzji o zmianie WIK, z zastrzeżeniem możliwości jej wygaśnięcia zgodnie z art. 271j.

Natomiast w przypadku, gdy po wszczęciu postępowania w sprawie zmiany lub uchylenia WIK okaże się, że ostateczna WIK jest prawidłowa i sprawa zostałaby rozstrzygnięta tak samo jak dotychczasowa WIK, Dyrektor KIS umorzy postępowanie w sprawie zmiany lub uchylenia ostatecznej WIK (może to przykładowo dotyczyć sytuacji gdy uzasadnienie WIK zawiera błędy, jednak rozstrzygnięcie w sprawie jest prawidłowe), jak również w przypadku wystąpienia przesłanki bezprzedmiotowości tego postępowania.

Z uwagi na szczególny charakter art. 271k Ordynacji podatkowej w zakresie przesłanek i trybu wzruszenia ostatecznej WIK, w proponowanym art. 271s wyłączono ze stosowania przepisy działu IV rozdziałów 17-20 Ordynacji podatkowej regulujące tryby nadzwyczajne zmierzające do wzruszenia decyzji ostatecznych.

12) **Art. 271l**

Proponowany przepis uprawnia Szefa KAS do występowania do Dyrektora KIS z żądaniem wszczęcia z urzędu postępowania w sprawie zmiany lub uchylenia ostatecznej WIK w przypadku wystąpienia albo uzasadnionego przypuszczenia wystąpienia przesłanek powodujących jej nieprawidłowość, w tym niezgodność z prawem, w szczególności, gdy wystąpią przesłanki, o których mowa w art. 271k § 1. Propozycja ta jest konsekwencją uprawnienia tego organu do sprawowania nadzoru nad organami KAS.

W takim przypadku Dyrektor KIS będzie obowiązany do niezwłocznego wszczęcia postępowania w sprawie zmiany lub uchylenia WIK. Wszczęcie tego postępowania przez Dyrektora KIS nie zostało bowiem pozostawione uznaniu tego organu KAS.

W tym zakresie przepisy art. 271k § 2 Ordynacji podatkowej regulujące rozstrzygnięcia kończące postępowanie w sprawie zmiany lub uchylenia ostatecznej WIK będą stosowane wprost, wskutek czego postępowanie to zostanie zakończone stosowną decyzją o uchyleniu ostatecznej WIK i orzeczeniu co do istoty sprawy lub umorzeniu postępowania w sprawie WIK, o zmianie WIK albo umorzeniu postępowania w sprawie zmiany lub uchylenia WIK.

13) **Art. 271m**

Zgodnie z proponowanym art. 271m Ordynacji podatkowej, Szef KAS może przejąć do dalszego prowadzenia wszczęte przez Dyrektora KIS postępowanie w sprawie zmiany lub uchylenia WIK, niezależnie od tego, czy wszczęcie tego postępowania przez Dyrektora KIS nastąpiło z urzędu, czy na żądanie Szefa KAS. Szef KAS będzie korzystał z tego uprawnienia z własnej inicjatywy. W przypadku przejęcia tego postępowania Szef KAS będzie uprawniony do dalszego jego prowadzenia i jego zakończenia w drodze odpowiedniego stosowania art. 14zd § 2 Ordynacji podatkowej.

14) **Art. 271n**

Proponowany przepis stanowi podstawę prawną do odpowiedniego stosowania przepisów art. 271k regulujących przesłanki i tryb wzruszenia ostatecznej decyzji do innych ostatecznych rozstrzygnięć wydanych w sprawach WIK, np. postanowienia o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku o wydanie WIK, postanowienia o odmowie wydania WIK bądź postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania w sprawie wydania WIK. Może bowiem dojść do sytuacji błędnego wydania takiego postanowienia. W takim przypadku wystąpi przesłanka określona w proponowanym art. 271k § 1 uzasadnionego przypuszczenia wystąpienia przesłanki powodującej nieprawidłowość wydanego postanowienia albo niezgodności z prawem takiego postanowienia. W konsekwencji zaistnieje konieczność przeprowadzenia postępowania w sprawie zmiany lub uchylenia takiego postanowienia, jego uchylenia lub zmiany bądź umorzenia postępowania w sprawie jego zmiany lub uchylenia.

Rozwiązanie to będzie stosowane wyłącznie do ostatecznych - innych niż WIK - rozstrzygnięć wydanych w sprawach WIK. Jeżeli więc strona wnieśli zażalenie na ww. postanowienie, jego uchylenie lub zmiana nastąpi w toku instancji, bez potrzeby odpowiedniego stosowania art. 271k Ordynacji podatkowej.

Celem proponowanego art. 271n Ordynacji podatkowej jest więc zapewnienie możliwości wzruszenia ostatecznego postanowienia wydanego w sprawie WIK. Tryby nadzwyczajne określone w Ordynacji podatkowej nie będą mogły być stosowane wobec takiego postanowienia, albowiem wyłączone jest stosowanie przepisów działu IV rozdziału 17-20 Ordynacji podatkowej w sprawach dotyczących WIK, co wynika z proponowanego art. 271s Ordynacji podatkowej.

15) **Art. 271o**

Proponowany art. 271o Ordynacji podatkowej przewiduje „wyłączenie” mocy wiążącej WIK w przypadku wydania decyzji o zmianie WIK, przy jednoczesnym zagwarantowaniu podmiotowi, na rzecz którego została wydana WIK, ochrony wynikającej z art. 14k-14m Ordynacji podatkowej polegającej na nieszkodzeniu podatnikowi stosującemu się do wiążącej interpretacji.

W przypadku zatem wystąpienia w okresie ważności WIK jednej z przesłanek określonych w art. 271k § 1 pkt 1-3 Ordynacji podatkowej i wydana decyzji o zmianie WIK podmiot, na rzecz którego została wydana WIK, będzie mógł zastosować się do decyzji o zmianie WIK w okresie od dnia wystąpienia jednej z tych przesłanek do dnia doręczenia decyzji o zmianie WIK, np. będzie mógł złożyć korektę deklaracji przyjmując, że zmiana WIK przyniesie podatnikowi korzyści. Podatnik ten nie będzie miał jednak obowiązku zastosowania się do decyzji o zmianie WIK w zakresie uprzednio złożonych deklaracji, jeżeli zmiana WIK spowoduje podwyższenie kwoty zobowiązania podatkowego wynikającego ze złożonej deklaracji.

Przykładowo, jeżeli zmieni się klasyfikacja przedmiotu WIK w związku ze zmianą Nomenklatury scalonej (CN), o której mowa w proponowanym art. 271k § 1 pkt 1 Ordynacji podatkowej, podatnik będzie mógł się zastosować do zmiany WIK wstecz (moc wiążąca dotychczasowej WIK zostanie „wyłączona”), jednakże tylko od dnia wystąpienia przesłanki, z powodu której zmieniono WIK. W tym przypadku będzie to data wejścia w życie zmian w Nomenklaturze scalonej (CN), z uwzględnieniem ewentualnych przepisów przejściowych. W przypadku zaś zmiany WIK z uwagi na przyjęcie przez Komisję Europejską środków w celu określenia klasyfikacji taryfowej towarów, stosownie do art. 271k § 1 pkt 2 Ordynacji podatkowej) dniem, od którego będzie można zastosować się do zmienionej WIK jest dzień wejścia w życie rozporządzenia klasyfikacyjnego Komisji Europejskiej, natomiast w przypadku art. 271k § 1 pkt 3 Ordynacji podatkowej - tym dniem będzie dzień publikacji zmian lub wyroku TSUE w Dzienniku Urzędowym Unii Europejskiej.

Ponadto w przypadku zmiany WIK, przykładowo w styczniu danego roku, podatnik rozliczający się kwartalnie będzie mógł stosować klasyfikację ujętą w „nowej” WIK do końca czerwca tego roku, zaś podatnik rozliczający się w okresach miesięcznych – do końca lutego tego roku. Tak określony okres ochrony dla podatników został uznany za wystarczający w kontekście pewności prawa oczekiwanej przez przedsiębiorców, zarówno przy wydawaniu interpretacji indywidualnej (art. 14m Ordynacji podatkowej).

W proponowanym § 2 zapewnia się również ochronę wynikającą z odpowiedniego stosowania art. 14k-art. 14m Ordynacji podatkowej w przypadku zmiany WIK w wyniku zaistnienia przesłanki określonej w art. 271k § 1 pkt 4 Ordynacji podatkowej, tj. błędu wykładni lub niewłaściwej oceny co do zastosowania danej klasyfikacji. W takim przypadku podmiot może zastosować się do zmienionej WIK od dnia następującego po dniu, w którym WIK została doręczona, do dnia doręczenia decyzji o zmianie WIK.

Przykładowo, jeśli WIK została doręczona podmiotowi 1 maja 2022 r., następnie decyzja zmieniająca WIK została doręczona podmiotowi 1 maja 2023 r., to ten podmiot będzie mógł stosować rozstrzygnięcie wynikające ze zmienionej WIK już od 2 maja 2022 r., przy czym to ten podmiot będzie decydował, czy wstecznie zastosuje zmienioną WIK, czy też będzie stosował WIK dotychczasową do czasu doręczenia decyzji zmieniającej WIK. W konsekwencji podmiot będzie mógł się zastosować do decyzji zmieniającej WIK wstecz, jednakże tylko od dnia następującego po dniu doręczenia WIK, która została zmieniona. Od tego bowiem momentu wiązała podmiot pierwotna WIK, która została zmieniona.

Analogiczną ochronę zapewnia się zgodnie z § 3 podmiotowi, na rzecz którego została wydana WIK w postępowaniu odwoławczym. W takim przypadku może dojść do sytuacji, w której WIK zostanie uchylona i zostanie wydana w tym zakresie decyzja orzekająca co do istoty sprawy, bądź gdy WIK zostanie uchylona przez organ drugiej instancji i przekazana organowi pierwszej instancji do ponownego rozpatrzenia, wskutek czego organ pierwszej instancji wyda nową decyzję. W takim przypadku podmiot będzie mógł się zastosować do decyzji wydanej w ramach postępowania odwoławczego (czyli w istocie „nowej” WIK) wstecz (moc wiążąca WIK zostanie „wyłączona”). W celu skorzystania z ochrony we wskazanych w § 1-3 przypadkach nie będzie wymagany formalny wniosek, wystarczające będzie zastosowanie klasyfikacji wskazanej w decyzji, w której WIK zostanie zmieniona.

16) Art. 271p

Ochrona wynikająca z art. 14k-art.14m Ordynacji podatkowej będzie miała miejsce również w przypadku zastosowania klasyfikacji przedmiotu według Nomenklatury Scalonej (CN), określonej dla tego przedmiotu w WIS, WIA, których okres ważności nie upłynął, które nie wygasły z mocy prawa, albo które nie zostały uchylone, bądź przepisów o statystyce publicznej, określonej dla tego przedmiotu w WIS, której okres ważności nie upłynął, która nie wygasła z mocy prawa, albo która nie została uchylona.

Wprowadzenie funkcji ochronnej WIK może sprawić, że zasada zaufania do organów państwa określona w Ordynacji podatkowej zyska realny wymiar również w zakresie WIK.

17) **Art. 271r**

Wprowadzany przepis reguluje zasady zamieszczania w BIP MF rozstrzygnięć merytorycznych wydanych w sprawach WIK, co ma zapewnić możliwość korzystania z tych rozstrzygnięć przez podmioty inne niż posiadacze WIK. Publikacji podlegać będzie treść WIK wraz z wnioskiem o jej wydanie, decyzji zmieniającej WIK oraz decyzji o uchyleniu WIK, ale po dokonaniu anonimizacji i wyeliminowaniu treści objętych tajemnicą przedsiębiorstwa oraz danych, których zamieszczenie może prowadzić do naruszenia bezpieczeństwa publicznego lub porządku publicznego. Propozycja ta ma na celu ochronę bezpieczeństwa publicznego oraz porządku publicznego, np. gdy WIK dotyczy uzbrojenia, technologii wojskowych, co ma istotne znaczenie zwłaszcza w dobie konfliktu na Ukrainie.

18) **Art. 271s**

Przyjęto, że w sprawach dotyczących WIK, w zakresie nieuregulowanym w dodawanym dziale IVa Ordynacji podatkowej, będą odpowiednio stosowane przepisy działu IV regulującego postępowanie podatkowe. WIK jest bowiem decyzją wydawaną w toku instancji przez właściwy organ podatkowy. Odpowiednie stosowanie przepisów działu IV Ordynacji podatkowej zapewni więc możliwość stosowania przepisów procedury podatkowej, jednakże z uwzględnieniem szczególnych rozwiązań zawartych w dziale IVA, np. w zakresie postępowania dowodowego.

Z odpowiedniego stosowania przepisów działu IV wyłączony został art. 209 Ordynacji podatkowej regulujący procedurę uzyskiwania stanowiska innego organu, gdy przepisy prawa przewidują taką konieczność. Wyłączenie to umożliwi uzyskanie stanowiska Szefa KAS w sprawach dotyczących WIK, gdy z wnioskiem o wydanie WIK wystąpi strona umowy o współdziałanie, o której mowa w art. 20b Ordynacji podatkowej (art. 271f), bez konieczności wydawania w tym zakresie zaskarżalnego postanowienia.

W sprawach WIK nie będą stosowane również przepisy działu IV rozdziałów 17-20 regulujące tryby nadzwyczajne zmierzające do wzruszenia decyzji ostatecznych. W tym zakresie w przepisach działu IVA zaproponowano bowiem przepisy regulujące przesłanki oraz tryb zmiany i uchylenia ostatecznej WIK.

II. Wprowadzenie instytucji wiążącej informacji klasyfikacyjnej wymaga wprowadzenia zmian dostosowawczych w następujących przepisach:

1) Art. 13 Ordynacji podatkowej

Zmiany w art. 13 § 2 i 2a Ordynacji podatkowej polegające na uregulowaniu właściwości rzeczowej organów Krajowej Administracji Skarbowej, dalej „KAS”, w zakresie wydawania WIK w pierwszej i drugiej instancji, a także zmiany i uchylenia WIK, uwzględniają dotychczas wykonywane zadania przez Dyrektora Krajowej Informacji Skarbowej, zwanego dalej „Dyrektorem KIS”, oraz Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, zwanego dalej „Szefem KAS”. Propozycje w zakresie uwzględniają również rozwiązania przyjęte w projekcie ustawy o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw (UD 411) WIS oraz WIA.

Konsolidacja obsługi WIK oraz innych wiążących informacji przez Dyrektora KIS zapewni zainteresowanym podmiotom, w tym przedsiębiorcom uzyskanie wiążących informacji w jednym miejscu, za pośrednictwem tego samego organu wyspecjalizowanego w zapewnianiu jednolitej i powszechnie dostępnej informacji podatkowej i celnej. Powierzenie takich zadań Dyrektorowi KIS zapewni także lepsze zarządzanie systemem wiążących informacji, zarówno pod względem prawnym, jak i organizacyjnym, z uwagi na potencjał kadrowy i merytoryczny oraz wieloletnie doświadczenie w zarządzaniu systemem interpretacji indywidualnych oraz systemem udzielania telefonicznej informacji podatkowej i celnej.

W proponowanym art. 13 § 2a pkt 2 i 3 Ordynacji podatkowej przyjęto, że organem wydającym WIK oraz organem rozpatrującym odwołania w tym zakresie jest Dyrektor KIS. Obecna struktura organizacyjna KIS oraz blisko trzyletnie doświadczenie tego organu podatkowego w tym obszarze gwarantuje wysoki standard ochrony podatników w zakresie postępowania pierwszej instancji oraz postępowania odwoławczego. W postępowaniu drugiej instancji „niezależną” ocenę zgodności z prawem decyzji wydanej w pierwszej instancji gwarantuje art. 130 § 1 pkt 6 Ordynacji podatkowej. Zawarte w nim uregulowanie nakazuje wyłączenie pracowników organu pierwszej instancji od udziału w postępowaniu odwoławczym, którzy brali udział w wydaniu zaskarżonej decyzji. Do takiego rozwiązania dostosowana jest już

struktura organizacyjna KIS, w której wyodrębniono komórki prowadzące postępowania odwoławcze. Celem tego rozwiązania jest również uproszczenie i ujednoczenie zasad procedowania przy jednoczesnej poprawie efektywności wydawania takich decyzji, co winno wpłynąć na wzmocnienie zasad szybkości i prostoty postępowania, przy zachowaniu należytego poziomu merytorycznego wydawanych rozstrzygnięć.

Projektowane zmiany mające charakter systemowy winny zatem pozytywnie wpłynąć na organizację i funkcjonowanie instytucji wydającej wiążące informacje, ale przede wszystkim na podatników. Jasny, nieskomplikowany i jednolity system wydawania wiążących informacji będzie stanowił dla przedsiębiorców wsparcie w prowadzeniu działalności gospodarczej.

Na wzór rozwiązań dotyczących WIS, w zmienianych przepisach określono właściwość rzeczową Szefa KAS i Dyrektora KIS w zakresie zmiany albo uchylecia WIK stosownie do szczególnych rozwiązań zawartych odpowiednio w art. 271k-art. 271m Ordynacji podatkowej.

2) **Art. 14b** Ordynacji podatkowej

W związku z wprowadzeniem nowej instytucji WIK należało uregulować jej relacje w stosunku do istniejącej już instytucji interpretacji indywidualnej, o której mowa w art. 14b Ordynacji podatkowej. Na wzór rozwiązań dotyczących WIS i WIA uregulowano, że także w zakresie objętym WIK nie wydaje się interpretacji indywidualnych. Dla podatnika wystarczającym zabezpieczeniem będzie nowa instytucja WIK, która umożliwi uzyskanie wiarygodnej, rzetelnej i właściwej informacji nt. klasyfikacji danego przedmiotu, podlegającego opodatkowaniu podatkiem dochodowym lub innym podatkiem, lub innej daninie publicznej, których obliczenie jest uzależnione od dokonania takiej klasyfikacji.

Regulacja ta rozstrzygnie też pojawiające się dotąd w orzecznictwie sądowo-administracyjnym wątpliwości co do możliwości wydawania interpretacji indywidualnej w zakresie klasyfikacji. W orzecznictwie sądowym ukształtowały się w tym zakresie dwie linie orzecznicze. Pierwsza z nich – uznając klasyfikację zawartą w przepisie prawa za część normy prawnej – nakazuje dokonywać oceny prawidłowości klasyfikacji przedstawionej przez wnioskodawców¹², druga – uznaje podaną przez wnioskodawcę klasyfikację wyłącznie za element stanu faktycznego, a

¹² Pierwsza linia orzecznicza: wyroki NSA z dnia 29 listopada 2017 r., sygn. akt I FSK 179/16, z dnia 7 lipca 2011 r., sygn. akt I FSK 1114/10 oraz z dnia 26 stycznia 2012 r., sygn. akt I FSK 483/11, a także wyroki wojewódzkich sądów administracyjnych: WSA w Łodzi w wyroku z dnia 28 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Łd 212/15 i WSA w Rzeszowie w wyroku z dnia 16 kwietnia 2015 r., sygn. akt I SA/Rz 243/15.

zatem ocena normy prawnej dokonywana jest przy założeniu prawidłowości podanej klasyfikacji¹³.

3) **Art. 20zb , art. 20zc, art. 20zd , art. 20ze, art. 20zt, art. 20zw § 4, art. 20zza § 5** Ordynacji podatkowej

Uzasadnienie wprowadzanych zmian dostosowawczych w ww. artykułach, wynikających z włączenia zakresu WIK do zakresu przedmiotowego porozumienia podatkowego i porozumienia inwestycyjnego zakresu WIK, znajduje się w punkcie powyżej pt. „Wprowadzenie w przepisach o porozumieniu podatkowym, porozumieniu inwestycyjnym i audycie podatkowym zmian o charakterze dostosowawczym i doprecyzowującym oraz uzupełnienie przepisów o porozumieniu inwestycyjnym”.

4) **Art. 35b ust. 1 pkt 2** ustawy z dnia 16 listopada 2016 r. o Krajowej Administracji Skarbowej
Zmiana w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej ma na celu umożliwienie doręczania pism w sprawach dotyczących wydawania WIK przez organy KAS w zakresie określonym w art. 35a ust. 1, drogą elektroniczną, tj. za pomocą systemu teleinformatycznego e-Urząd Skarbowy, analogicznie do sposobu przesyłania pism w sprawach WIS.

Wprowadzenie takiego obowiązku zapewni podmiotowi występującemu z wnioskiem o wydanie WIK możliwość załatwienia sprawy online. Regulacja z jednej strony wpłynie na przyspieszenie załatwienia sprawy, a z drugiej strony umożliwi automatyzację procesów w zakresie wydawania WIK przez organy KAS. W związku z tym wnioski i inne pisma będą mogły być składane i doręczane za pośrednictwem konta w e-Urzędzie Skarbowym pod warunkiem, że użytkownik (wnioskodawca) wyrazi zgodę na doręczanie pism na konto w systemie e-Urząd Skarbowy.

W przypadku braku takiej zgody na utworzenie konta w tym systemie pisma w sprawach dotyczących WIK będą doręczane bądź za pośrednictwem systemu ePUAP bądź drogą pocztową, na zasadach określonych przepisami działu IV rozdziału 5 „Doręczenia” Ordynacji podatkowej.

¹³ Przedstawiona wykładnia została ukształtowana m.in. w następujących wyrokach sądów administracyjnych: NSA w wyroku z dnia 16 czerwca 2010 r., sygn. akt I FSK 1021/09, NSA w wyrokach z dnia 9 lutego 2018 r., sygn. akt I FSK 2286/15 i I FSK 1858/15, WSA w Krakowie w wyroku z dnia 19 lutego 2014 r., sygn. akt I SA/Kr 1803/13, WSA w Warszawie w wyroku z dnia 25 maja 2015 r., sygn. akt III SA/Wa 3008/14, WSA we Wrocławiu z dnia 15 grudnia 2017 r., sygn. akt I SA/Wr 1016/17.

Art. 2 i 3 - zmiany w ustawie – Kodeks postępowania cywilnego i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji

W związku z wprowadzeniem do działu IIIB Ordynacji podatkowej przepisów umożliwiających wstrzymanie czynności przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, proponuje się zmiany dostosowawcze w ustawie - Kodeks postępowania cywilnego i ustawie o postępowaniu egzekucyjnym w administracji. Zgodnie z projektowanym art. 119zg pkt 8b Ordynacji podatkowej, przez wstrzymanie czynności będzie rozumiane czasowe ograniczenie korzystania i dysponowania wartościami majątkowymi polegające na uniemożliwieniu przeprowadzenia przez bank, spółdzielczą kasę oszczędnościowo-kredytową lub innego dostawcę usług płatniczych określonej czynności prawnej lub faktycznej:

a) na podstawie której dokonuje się przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych, lub

b) dokonywanej w celu przeniesienia własności lub posiadania wartości majątkowych.

Realizacja zajęcia egzekucyjnego powoduje, że dochodzi do przeniesienia własności środków przekazanych przez dłużnika zajętej wierzytelności (np. bank) organowi egzekucyjnemu. Własność tych środków przechodzi na rzecz wierzyciela, na wniosek którego prowadzone jest postępowanie egzekucyjne, a w zakresie kosztów egzekucyjnych na komornika sądowego lub administracyjny organ egzekucyjny.

Art. 4, 5, 8, 15 i 16 – zmiany w ustawie o podatku od spadków i darowizn, ustawie o podatku dochodowym od osób fizycznych, ustawie o podatku od czynności cywilnoprawnych, ustawie o systemie monitorowania drogowego i kolejowego przewozu towarów oraz obrotu paliwami opalowymi oraz ustawie – Prawo przedsiębiorców

Proponuje się dostosowanie przepisów ww. ustaw do zmiany systemowej polegającej na zniesieniu kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej.

Zmiana przepisów ustawy – Prawo przedsiębiorców (w zakresie wyłączenia ograniczeń kontroli przedsiębiorców w niektórych przypadkach) stanowi konsekwencję usunięcia przepisów dedykowanych dla naczelników urzędów skarbowych. Samorządowe organy podatkowe, które będą nadal prowadziły kontrolę podatkową, nie są organami postępowania przygotowawczego w sprawach karnych skarbowych (art. 118 i 133 kks) i nie mają w zakresie swoich zadań przeciwdziałania takim czynom i zabezpieczania dowodów.

Art. 6 – zmiany w ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych

W ustawie o podatku dochodowym od osób prawnych proponuje się zmiany, które są niezbędne do zapewnienia neutralności rozliczeń w zakresie CIT w ramach przeniesienia przedsiębiorstwa podmiotu w restrukturyzacji w wyniku przeprowadzenia przymusowej restrukturyzacji.

W projektowanym **art. 12 ust. 4 pkt 31** proponuje się, aby w związku z przeprowadzeniem przymusowej restrukturyzacji i przeniesieniem przedsiębiorstwa na podmiot przejmujący albo instytucje pomostową na podstawie art. 174 ust. 1 pkt 1 i 2 albo art. 188 ust. 1 pkt 2 i 3 ustawy o BFG, żaden z podmiotów uczestniczących w tej czynności nie uzyskiwał przychodów podlegających opodatkowaniu CIT. Innymi słowy, podmiot przejmujący albo instytucja pomostowa nie będzie zobowiązana rozpoznać przychodu CIT w związku z otrzymaniem majątku podmiotu w restrukturyzacji, z drugiej natomiast, podmiot w restrukturyzacji nie będzie zobowiązany rozpoznać przychodu w wysokości określonej w decyzji ceny.

Proponowany przepis art. 16g ust. 10aa precyzuje, że podmiot przejmujący albo instytucja pomostowa kontynuuje amortyzację (metodę oraz wysokość odpisów amortyzacyjnych) dokonywaną przez podmiot przejmujący albo instytucję pomostową. Przepis jest konsekwencją potwierdzenia sukcesji podatkowej i odpowiada analogicznym przepisom w zakresie połączenia, czy też podziału.

Proponuje się likwidację omyłki redakcyjnej w art. 27c ust. 11 i dodanie ust. 12 wyłączającego obowiązek sporządzania informacji o realizowanej strategii podatkowej przez podatników, którzy złożyli wniosek o zawarcie umowy o współdziałanie do czasu zawarcia tej umowy albo do czasu wydania przez Szefa Krajowej Administracji Skarbowej negatywnej opinii z audytu wstępnego.

Poza tym, zaproponowano dostosowanie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych do zmiany systemowej polegającej na zniesieniu kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej.

Art. 7 – zmiany w ustawie – Kodeks karny skarbowy

Zmiana w **art. 133 kks** została omówiona przy uzasadnieniu do zmiany w art. 297d Ordynacji podatkowej. Pozostałe zmiany mają charakter dostosowawczy - są związane ze zniesieniem kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej.

Art. 9 - zmiana w ustawie o podatku od towarów i usług

Zmiana w **art. 42b ust. 8aa** ustawy o podatku od towarów i usług polega na uwzględnieniu dodatkowej przesłanki negatywnej wydania WIS w postaci sytuacji, gdy zakres przedmiotowy

wniosku o wydanie WIS, w dniu złożenia tego wniosku, jest przedmiotem zawartego porozumienia podatkowego.

W związku z wprowadzeniem do działu IV Ordynacji podatkowej rozdziału 11b - *Postępowanie uproszczone*, przewidziano zmianę dostosowawczą w art. 42g ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług. Zmiana polega na wyłączeniu odpowiedniego stosowania przepisów tego rozdziału w sprawach dotyczących wiążących informacji stawkowych (WIS). Postępowanie uproszczone nie byłoby właściwą procedurą do wydawania WIS.

W **art. 42g ust. 4** ustawy o podatku od towarów i usług wprowadza się wymóg zasięgnięcia przez organ podatkowy wydający WIS opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli wnioskodawca jest stroną zawartej umowy o współdziałanie.

Brzmienie art. 99 ust. 12 ustawy o podatku od towarów i usług dostosowano do zmienionego art. 21 § 3a Ordynacji podatkowej.

Poza tym, zaproponowano dostosowanie przepisów ustawy o podatku od towarów i usług do zmiany systemowej polegającej na zniesieniu kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej.

Art. 10 – zmiana w ustawie o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych

Zmiana art. 176 ust. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych wynika z potrzeby rozszerzenia stosowania domniemania zachowania terminu na pisma nadane do organów właściwych w sprawach o naruszenie dyscypliny finansów publicznych u dowolnego operatora pocztowego i dowolnego podmiotu zajmującego się doręczaniem korespondencji na terenie Unii Europejskiej oraz na pisma otrzymane przez dowolnego operatora pocztowego po nadaniu w państwie spoza Unii Europejskiej. Niezbędne jest bowiem dostosowanie brzmienia tego przepisu do wykładni przyjętej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 27 marca 2019 r. w sprawie C-545/17 Pawlak (por. uzasadnienie nowelizacji art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej).

Art. 11 – zmiany w ustawie o podatku akcyzowym

1) Zmiany w **art. 7i** ustawy o podatku akcyzowym polegają na:

- uzupełnieniu katalogu przesłanek wydania decyzji o odmowie wydanie WIA poprzez uwzględnienie sytuacji, gdy wniosek o wydanie WIA dotyczy sprawy uzgodnionej w zawartym porozumieniu podatkowym,
- wprowadzeniu wymogu zasięgnięcia przez organ podatkowy wydający WIA opinii Szefa Krajowej Administracji Skarbowej, jeżeli wnioskodawca jest stroną zawartej umowy o współdziałanie.

2) W kontekście wprowadzanych w Ordynacji podatkowej kompletnych, ogólnych norm dotyczących terminu zwrotu podatku przewidzianego w przepisach prawa podatkowego, a także oprocentowania tego zwrotu zaistniała konieczność wprowadzenia na gruncie ustawy o podatku akcyzowym regulacji przewidującej oprocentowanie nieterminowego zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych niezarejestrowanych wcześniej na terytorium kraju w przypadku ich dostawy wewnątrzspółnotowej albo eksportu. Obecnie przepis **art. 107** ustawy o podatku akcyzowym nie przewiduje bowiem sytuacji oprocentowania zwrotu akcyzy od samochodów osobowych. Zwrot podatku akcyzowego w przypadku samochodów osobowych jest dokonywany w terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku wraz z wymaganymi dokumentami. W przypadku gdy zasadność zwrotu podatku wymaga przeprowadzenia dodatkowego postępowania wyjaśniającego, zwrot akcyzy następuje w terminie 90 dni od dnia złożenia wniosku wraz z wymaganymi dokumentami. Zatem zwrot podatku akcyzowego od samochodów jest dokonywany co do zasady w terminie, którego bieg rozpoczyna się z dniem złożenia wniosku o zwrot podatku. W konsekwencji zwrot ten jest specyficznie uregulowany w stosunku do zwrotu przewidzianego w zaprojektowanych regulacjach w Ordynacji podatkowej. Powoduje to konieczność zawarcia w przepisach ustawy materialnej tj. ustawy o podatku akcyzowym odrębnego uregulowania przypadku, w którym będzie przysługiwało oprocentowanie zwrotu podatku akcyzowego. Proponuje się, aby oprocentowanie zwrotu podatku akcyzowego przysługiwało od dnia złożenia wniosku o zwrot podatku akcyzowego, jeżeli nie zostanie zwrócony w terminach określonych w przepisach akcyzowych.

Jednocześnie w związku z wprowadzeniem regulacji dotyczących oprocentowania zwrotu podatku zaistniała również konieczność zmiany obecnie funkcjonującego na gruncie ustawy o podatku akcyzowym przepisu **art. 82 ust. 6a**. Przepis ten w przypadku nieterminowego zwrotu podatku akcyzowego od wyrobów akcyzowych (zwrotu dokonanego po terminie 30 dni od dnia złożenia wniosku albo po terminie 90 dni od dnia złożenia wniosku, gdy zasadność zwrotu podatku wymaga przeprowadzenia dodatkowego postępowania wyjaśniającego)

nakazuje traktować taki zwrot jako nadpłatę podlegającą oprocentowaniu. Celem nowelizacji przepisu art. 82 ust. 6a jest jego dostosowanie do analogicznej nowo wprowadzanej regulacji w art. 107 ust. 5d i 5e dotyczącej oprocentowania zwrotu podatku akcyzowego od samochodów osobowych.

3) Zaproponowano także dostosowanie przepisów ustawy o podatku akcyzowym do zmiany systemowej polegającej na zniesieniu kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej.

Art. 12 – zmiana w ustawie o grach hazardowych

Zgodnie z art. 8 ustawy o grach hazardowych – dalej: „UGH”, do postępowań w sprawach określonych w ustawie stosuje się odpowiednio przepisy Ordynacji podatkowej, chyba że ustawa stanowi inaczej. Oznacza to, że przy ich stosowaniu należy uwzględnić specyfikę spraw prowadzonych na podstawie UGH, które w dużej mierze nie są sprawami typowo podatkowymi.

Jeśli chodzi o terminy załatwiania spraw, to UGH niejednokrotnie kształtuje je odmiennie od zasad wynikających z Ordynacji podatkowej (art. 139 OP), jak ma to miejsce w art. 40 UGH (terminy dla wydawania zezwoleń i koncesji – 6 i 2 miesięczny), art. 60 ust. 4 UGH (terminy dla zatwierdzania projektów regulaminów gier hazardowych – 6 i 2 miesięczny), art. 15 ust. 1g UGH (termin dla zatwierdzenia regulaminu odpowiedzialnej gry dla podmiotu wykonującego monopol państwa w zakresie gier na automatach – 6 miesięczny) – mając na uwadze ich skomplikowany charakter i często obszerny pod względem dostarczonych dowodów proces towarzyszący wydawaniu decyzji w tych sprawach. W tych przypadkach tryb postępowania uproszczonego, wprowadzanego w rozdziale 11b działu IV Ordynacji podatkowej, nie powinien mieć zastosowania z uwagi na charakter tych spraw i przewidziane ustawowo odrębne terminy dla ich załatwiania.

W odniesieniu do: a) art. 2 ust. 6 i 7 UGH (decyzji rozstrzygającej o charakterze gry), b) art. 15i ust. 1 i 2 UGH (zatwierdzenia regulaminu odpowiedzialnej gry dla podmiotu prowadzącego działalność w zakresie gier hazardowych urządzanych przez sieć Internet), c) spraw dot. podatku od gier oraz pozostałych mają odpowiednio zastosowanie przepisy Ordynacji podatkowej dot. terminów załatwiania spraw. W przypadku decyzji rozstrzygającej o charakterze gier konieczne jednak jest:

a) wnikliwa analiza i ocena wniosku w kontekście przesłanek dla poszczególnych gier, w tym losowego charakteru gry lub występujących w nich elementów losowości – również przy uwzględnieniu orzecznictwa sądów w tym zakresie,

b) przedstawienie w uzasadnieniu decyzji szczegółowych zasad gry i powiązanej z nimi oceny wniosku w kontekście w/w przesłanek, co jest niezbędne dla późniejszej kontroli urządzanych gier,

c) niejednokrotnie istnieje potrzeba przeprowadzenia postępowania dowodowego w szerszym zakresie niż dowody przedstawione przez stronę łącznie z wnioskiem,

Natomiast w przypadku zatwierdzenia regulaminu odpowiedzialnej gry konieczna jest wnikliwa ocena nie tylko jego niezbędnych elementów wynikających z przepisów UGH, ale również szeregu innych postanowień na podstawie przepisów kodeksu cywilnego (jako wzorca umowy), ochrony konsumentów (graczy) czy przepisów w zakresie danych osobowych.

Mając powyższe na uwadze i dążąc do uniknięcia rozbieżności w wykładni przepisów UGH, proponuje się wyłączenie stosowania postępowania uproszczonego w większości spraw prowadzonych na podstawie UGH, jako nieadekwatnego do charakteru tych spraw.

Poza tym, zaproponowano dostosowanie przepisów UGH do zmiany systemowej polegającej na zniesieniu kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej.

Art. 13 – zmiany w ustawie o BFG

Stosownie do art. 176 ust. 3 i art. 191 ust. 2 ustawy o BFG odpowiednio podmiot przejmujący i instytucja pomostowa nie odpowiadają za zobowiązania podatkowe podmiotu w restrukturyzacji, także powstałe po wszczęciu przymusowej restrukturyzacji.

Proponowana zmiana tych przepisów polega na doprecyzowaniu, że podmiot przejmujący albo instytucja pomostowa nie odpowiada również za zaległości podatkowe podmiotu w restrukturyzacji (projektowane **art. 176 ust. 3 i art. 191 ust. 2** ustawy o BFG).

Art. 14 – zmiany w ustawie o Krajowej Administracji Skarbowej

Zmiana dostosowawcza w art. 94 ust. 1 pkt 3 ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej wynika z wprowadzenia do Ordynacji podatkowej nowego działu VIII B – *Odtwarzanie akt*. Zaproponowana zmiana usunie ewentualne wątpliwości co do możliwości stosowania procedury odtwarzania akt w odniesieniu do akt kontroli celno-skarbowej.

Poza tym, zaproponowano dostosowanie przepisów ustawy o Krajowej Administracji Skarbowej do zmiany systemowej polegającej na zniesieniu kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej.

Konsekwencją tej zmiany oraz rozszerzenia zakresu czynności sprawdzających jest zmiana w art. 28 w ust. 1 pkt 7 ustawy o KAS zapewniająca brak możliwości przeprowadzania przez naczelnika urzędu skarbowego rozszerzanych czynności sprawdzających wobec podatników objętych Programem Współdziałania, jak to miało miejsce w przypadku kontroli podatkowej. Również zmiana w ustawie o KAS w zakresie dodania art. 87a jest konsekwencją uchylenia art. 165c Ordynacji podatkowej regulującego niewszczywanie postępowania podatkowego, gdy wskutek objęcia danego okresu rozliczeniowego powtórna kontrolą podatkową ujawniono w jej trakcie wyłącznie nieprawidłowości co do stosowania stawki podatku od towarów i usług, innej niż stawka podstawowa. Przepis ten nie będzie miał bowiem zastosowania w kontroli podatkowej prowadzonej przez samorządowe organy podatkowe. Przepis ten był jednak odpowiednio stosowany w kontroli celno-skarbowej z mocy odesłania zawartego w art. 94 ust. 1 pkt 1 ustawy o KAS. Z tych względów niezbędna stała się zmiana w ustawie o KAS o charakterze dostosowawczym.

W konsekwencji uchylenia art. 284ab Ordynacji podatkowej, przepisy dotyczące kontroli wobec podatkowych grup kapitałowych zostały przeniesione do ustawy o KAS w art. 62a. Ponadto procedura prowadzenia kontroli wobec podatkowych grup kapitałowych została doprecyzowana w przypadku utraty przez podatkową grupę kapitałową/grupę VAT statusu podatnika lub rozwiązania którejkolwiek ze spółek wchodzących w skład podatkowej grupy kapitałowej.

Zmiana dotycząca art. 148 ustawy o KAS ma charakter dostosowawczy do zmian zaproponowanych w Ordynacji podatkowej w zakresie rezygnacji z kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do wykonywania kontroli podatkowej. W związku z powyższym w ust. 1 proponuje się uchylenie lit. a. Zgodnie z art. 104 ust. 1 ustawy z dnia 16 października 2019 r. o rozstrzyganiu sporów dotyczących podwójnego opodatkowania oraz zawieraniu uprzednich porozumień cenowych (Dz. U poz. 2200) Szef Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadza kontrolę podatkową, której celem jest weryfikacja stosowania uprzedniego porozumienia cenowego przez podmioty powiązane, w przypadku:

- 1) uprzednich porozumień cenowych wydanych na wniosek, o którym mowa w art. 84 ust. 1;

2) uprzednich porozumień cenowych, w przypadku których zachodzi uzasadnione podejrzenie niestosowania się do nich przez podmioty powiązane.

W celu zachowania możliwości przyznania dodatku kontrolerskiego dla pracowników Ministerstwa Finansów, którzy z upoważnienia Szefa Krajowej Administracji Skarbowej przeprowadzają ww. kontrolę, proponuje się dodanie lit. cb w ust. 1.

Art. 17 – przepis przejściowy

Proponuje się, aby interpretacje indywidualne i zmiany interpretacji wydane przed dniem 1 stycznia 2019 r. utraciły ważność z dniem 1 stycznia 2024 r. Natomiast interpretacje i ich zmiany wydane po dniu 31 grudnia 2018 r. i przed dniem 1 stycznia 2024 r. utracą ważność po upływie 5 lat od dnia ich wydania, przy jednoczesnym zastosowaniu ochrony zbliżonej do zasady nieszkodzenia, o której mowa w art. 14k-14m Ordynacji podatkowej.

Art. 18 – przepis przejściowy

Proponuje się, aby do wysokości opłaty od wniosków o wydanie interpretacji indywidualnych złożonych i nierozpatrzonych przed dniem 1 stycznia 2024 r. zastosowanie miały nowe zasady. Natomiast przepis art. 14f ustawy zmienianej w art. 1 w brzmieniu dotychczasowym będzie miał zastosowanie w przypadku:

- wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego nierozpatrzonego przed dniem wejścia w życie przepisów
 - wniosku podlegającego rozpatrzeniu po dniu wejścia w życie niniejszej ustawy w wyniku uchylecia:
 - interpretacji przepisów prawa podatkowego,
 - postanowienia o pozostawieniu bez rozpatrzenia wniosku o wydanie interpretacji przepisów prawa podatkowego,
 - postanowienia o odmowie wydania interpretacji indywidualnej,
 - postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania,
- postanowienia o bezprzedmiotowości wniosku. Takie ukształtowanie przepisów przejściowych pozwoli m. in. na dokonanie zwrotów nienależnych opłat.

Art. 19 – przepis przejściowy

Proponowany przepis przejściowy zapewni stosowanie przepisu art. 68 § 4a Ordynacji podatkowej w nowym brzmieniu do uzyskanych przed dniem wejścia w życie ustawy

przychodów, które nie znajdują pokrycia w ujawnionych źródłach lub pochodzą ze źródeł nieujawnionych i w stosunku do których nie upłynął termin przedawnienia prawa do ustalenia zobowiązania podatkowego.

Art. 20 – przepis przejściowy

Nowe przepisy art. 70 § 6 pkt 7 i § 7 pkt 7 Ordynacji podatkowej będą stosowane także do postępowań prowadzonych na podstawie przepisów działu IIIA rozdziału 2 tej ustawy wszczętych lub przejętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, z tym że bieg terminu przedawnienia zobowiązania podatkowego ulegnie zawieszeniu w dniu wejścia w życie niniejszej ustawy.

Art. 21 – przepis przejściowy

Proponuje się, aby do przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, miał zastosowanie nowy przepis art. 70 § 4a Ordynacji podatkowej, z tym że bieg terminu przedawnienia tych zobowiązań ulegnie przerwaniu z dniem wejścia w życie ustawy.

Art. 22 – przepis przejściowy

Proponuje się, aby do postępowań w sprawach nałożenia kar pieniężnych, o których mowa w art. 119zzh-119zzk Ordynacji podatkowej, wszczętych i niezakończonych przed dniem wejścia w życie niniejszej ustawy, miały zastosowanie przepisy dotychczasowe.

Art. 23 i 24 – przepis przejściowy

Z uwagi na zmianę systemową polegającą na zniesieniu kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do przeprowadzania kontroli podatkowej proponuje się regulacje przejściowe zgodnie z którymi:

- do kontroli podatkowych wszczętych, a niezakończonych przez naczelnika urzędu skarbowego przed dniem 1 lipca 2024 r., stosuje się przepisy dotychczasowe,
- do spraw, w których kontrola podatkowa została wszczęta przed dniem 1 lipca 2024 r., stosuje się art. 297 Ordynacji podatkowej w brzmieniu dotychczasowym.

Art. 25 – przepis przejściowy

Proponuje się, aby nowe przepisy o odtwarzaniu akt miały także zastosowanie do odtwarzania akt postępowań zaginionych lub zniszczonych przed dniem wejścia w życie ustawy.

Art. 26 – przepis przejściowy

Proponuje się przepis przejściowy do zmiany w art. 15 ust. 4 ustawy o podatku od spadków i darowizn, będącej konsekwencją zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej. Dotychczasowe przepisy art. 15 ust. 4 będą miały zastosowanie, jeżeli obowiązek podatkowy powstał wskutek powołania się podatnika przed organem podatkowym na fakt nabycia w toku kontroli wszczętej przed dniem wejścia w życie zmian.

Art. 27 – przepis przejściowy

Proponuje się przepis przejściowy do zmiany w art. 7 ust. 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, będącej konsekwencją zniesienia kompetencji naczelnika urzędu skarbowego do prowadzenia kontroli podatkowej. Dotychczasowe przepisy będą miały zastosowanie, jeżeli powołanie, o którym mowa w art. 7 ust. 5 ustawy o podatku od czynności cywilnoprawnych, na fakt dokonania czynności cywilnoprawnej, nastąpiło w toku kontroli podatkowej wszczętej przed dniem wejścia w życie zmian.

Art. 30 – przepis końcowy

Proponuje się, aby podstawowym terminem wejścia w życie projektowanej ustawy był dzień 1 lipca 2024 r. Od tej zasady przewidziano wyjątki dotyczące:

- przepisów związanych z określeniem sposobu zwrotu nadpłaty podatnikowi będącemu osobą małoletnią, uszczelnieniem systemu STIR oraz wprowadzeniem możliwości zawiadamiania o zmianie, odwołaniu lub wypowiedzeniu pełnomocnictwa ogólnego także przez pełnomocnika niezawodowego, dla których to przepisów proponowanym terminem wejścia w życie jest dzień 1 stycznia 2025 r.,
- przepisów dostosowujących brzmienie art. 12 § 6 pkt 2 Ordynacji podatkowej oraz art. 176 ust. 3 ustawy o odpowiedzialności za naruszenie dyscypliny finansów publicznych do wykładni przyjętej przez Trybunał Sprawiedliwości Unii Europejskiej w wyroku z dnia 27 marca 2019 r. w sprawie C-545/17 Pawlak, dla których proponuje się wejście w życie w terminie 14 dni od dnia ogłoszenia ustawy.

Wejście w życie z tym samym dniem przepisu przejściowego określającego zasady przedawnienia zobowiązań podatkowych zabezpieczonych hipoteką przymusową lub zastawem skarbowym zapewni szybsze objęcie takich zobowiązań nowymi regułami przedawnienia, które dla podatników są korzystne w stosunku do obecnej zasady

nieprzedawniania się takich zobowiązań. Nie narusza to zasady demokratycznego państwa prawnego, ponieważ nie powoduje negatywnych skutków dla podatników.

Projekt ustawy wpływa na działalność mikroprzedsiębiorców oraz małych i średnich przedsiębiorców, prowadzących biura usług płatniczych i małe instytucje płatnicze, poprzez ich objęcie systemem STIR. Pozwoli to zwiększyć skuteczność przeciwdziałania wykorzystywaniu sektora finansowego do wyłudzeń skarbowych przedsiębiorców.

Projekt ustawy nie jest sprzeczny z prawem Unii Europejskiej.

Niniejszy projekt ustawy nie zawiera przepisów technicznych, w związku z czym nie podlega procedurze notyfikacji na zasadach przewidzianych w rozporządzeniu Rady Ministrów z dnia 23 grudnia 2002 r. w sprawie sposobu funkcjonowania krajowego systemu notyfikacji norm i aktów prawnych (Dz. U. poz. 2039, z późn. zm.).

Projekt ustawy nie wymaga przedstawienia właściwym instytucjom i organom Unii Europejskiej lub Europejskiemu Bankowi Centralnemu celem uzyskania opinii, dokonania konsultacji albo uzgodnienia, w przypadkach określonych w obowiązujących na terytorium Rzeczypospolitej Polskiej przepisach Unii Europejskiej.

Stosownie do postanowień art. 5 ustawy z dnia 7 lipca 2005 r. o działalności lobbingsowej w procesie stanowienia prawa (Dz. U. z 2017 r. poz. 248) oraz § 52 ust. 1 uchwały nr 190 Rady Ministrów z dnia 29 października 2013 r. – Regulamin pracy Rady Ministrów (M. P. z 2022 r. poz. 348) projekt ustawy podlega udostępnieniu w Biuletynie Informacji Publicznej na stronie podmiotowej Rządowego Centrum Legislacji, w serwisie Rządowy Proces Legislacyjny.